STAATSCOURANT
Officiële uitgave van het Koninkrijk der Nederlanden sinds 1814.
Nr. 22864
27 mei 2016

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS)

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) vastgesteld bij bestuursbesluit van 5 april 2016

Het bestuur van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA),

Gelet op artikel 24 van de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA);

Gehoord de leden;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:
1. Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op in deze nadere voorschriften behandelde opdrachten die uitgevoerd worden door een accountant als bedoeld in artikel 1 van de wet op het accountantsberoep.
2. Een accountant die een opdracht als bedoeld in het vorige lid verricht, voert de werkzaamheden uit met inachtneming van de relevante standaard van deze nadere voorschriften.
3. Het vorige lid is niet van toepassing indien de accountant op andere wijze voldoet aan het fundamenteel beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, bedoeld in artikel 2 van de VGBA en:
   – de werkzaamheden worden uitgevoerd met betrekking tot een opdracht waarop op grond van buitenlands recht andere beroepsregels van toepassing zijn;
   – de werkzaamheden uitsluitend worden uitgevoerd ten behoeve van de controles van financiële overzichten van de groep waarbij op grond van groepsvoorschriften andere beroepsregels van toepassing zijn; of
   – de accountant werkzaam is ten behoeve van een in het buitenland gevestigde accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de ViO of daaraan is verbonden.
4. Het bestuur kan op verzoek, geheel of gedeeltelijk, ontheffing verlenen van het tweede lid indien de accountant aantoont dat daaraan redelijkerwijs niet kan worden voldaan en dat het doeleinde van artikel 13 van de VGBA anderszins wordt bereikt. Aan de ontheffing kunnen voorschriften worden verbonden. Een ontheffing kan worden ingetrokken indien in strijd met de ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld.
5. Het bestuur kan vrijstelling verlenen van de verplichting in het tweede lid. Aan een vrijstelling kunnen beperkingen worden gesteld en voorschriften worden verbonden.
6. De NBA als lid van de International Federation of Accountants (IFAC) onderschrijft de strategische doelstelling van IFAC om een accountantsberoep te ontwikkelen en te bevorderen dat in staat is op uniforme wijze diensten te verlenen van hoge kwaliteit ten behoeve van het algemeen belang. Voor het bereiken van deze doelstelling faciliteert IFAC de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) die is belast met het ontwikkelen en uitbrengen van Standards en Practice Statements.
7. De NBA is als lid van IFAC verplicht het werk van IFAC te ondersteunen door zijn leden te informeren over alle uitspraken van de door IFAC gefaciliteerde regelgevende boards en met name de implementatie van de Standaarden van de IAASB in de Nederlandse wet- en regelgeving te bewerkstelligen, voor zover dat onder de plaatselijke wet- en regelgeving mogelijk is.
8. Het bestuur van de NBA heeft besloten de IAASB-Standaarden welke gepubliceerd zijn als International Standards on Auditing (ISA's), International Standards on Review Engagements (ISREs), International Standards on Assurance Engagements (ISAEs) en International Standards on Related Services (ISRSs) welke gezamenlijke aangeduid worden als IAASB's Engagement Standards in Nederland te implementeren door deze als basis te gebruiken bij de totstandkoming van de Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden.
9. De vaststelling betreft meer specifiek de volgende Standaarden:
   – 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*
   – 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*
   – 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*
   – 230, *Controledocumentatie*
   – 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*
   – 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*
   – 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*
   – 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*

- 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*
- 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*
- 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*
- 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*
- 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie*
- 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*
- 500, *Controle-informatie*
- 501, *Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*
- 505, *Externe bevestigingen*
- 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*
- 520, *Cijferanalyses*
- 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*
- 540, *De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop*
- 550, *Verbonden partijen*
- 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*
- 570, *Continuïteit*
- 580, *Schriftelijke bevestigingen*
- 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*
- 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*
- 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*
- 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*
- 702N, *Aanvullingen met betrekking tot het rapporteren bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bij een organisatie van openbaar belang*
- 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*
- 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*
- 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten*
- 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen*
- 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*
- 805, *Bijzondere overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht*
- 810, *Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten*
- 2400, *Opdrachten tot het beoordelen van historische financiële overzichten*
- 2410, *Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit*
- 3000, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie*
- 3400, *Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie*
- 3402, *Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie*
- 3410, *Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen*
- 3420, *Assurance-opdrachten om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen*
- 3810N, *Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen*
- 3850N, *Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen*
- 4400, *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie*
- 4410, *Samenstellingsopdrachten*
- 5500N, *Transactiegerelateerde adviesdiensten*

10. Het soort opdracht bepaalt welke standaard van toepassing is. De omvang van de per Standaard uit te voeren werkzaamheden wordt bepaald met inachtneming van de specifieke omstandigheden van de opdracht.
11. In bijzondere situaties kan het noodzakelijk zijn af te wijken van een Standaard teneinde het doel van de opdracht te bereiken. In een dergelijke situatie dient de reden voor het afwijken te worden vastgelegd.
12. De manier waarop de standaarden 200 t/m 810, standaarden 2400, 3402, 3410, 3420, 3810N en 4410 moeten worden toegepast is uiteengezet in Standaard 200 of in de standaard zelf.
13. De standaarden 2410, 3000, 3400, 3850N, 4400 en 5500N bevatten vetgedrukte grondslagen en essentiële werkzaamheden en niet vetgedrukte toelichtingen op de grondslagen en essentiële

werkzaamheden. Dat betekent dat de niet vetgedrukte teksten geen aanvullende grondslagen en essentiële werkzaamheden bevatten. Voor een goed begrip van de standaarden is kennis noodzakelijk van de grondslagen en essentiële werkzaamheden en van de toelichtingen daarop.

14. Indien het noodzakelijk wordt geacht, worden specifiek Nederlandse standaarden en of alinea's vastgesteld voor de voor Nederland van belang zijnde onderwerpen:
    - waarvoor geen IAASB standaarden bestaan;
    - die niet in de IAASB standaarden zijn verwerkt; dan wel
    - waar de implementatie van de IAASB standaarden nog op zich laat wachten.

    De specifiek Nederlandse standaarden zijn te herkennen aan de letter N achter het standaardnummer. De aanvullende paragrafen zijn opgenomen in de nummering van de IAASB's Engagement Standard en krijgen waar nodig een letter achter het paragraafnummer (bijv. A51A).
15. De voor de beroepsuitoefening in Nederland geldende afwijkingen of aanvullingen worden in de standaarden cursief afgedrukt. In het geval dat een IAASB Engagement Standard bepalingen bevat die voor de beroepsuitoefening in Nederland niet van toepassing zijn, worden deze bepalingen niet in de standaarden opgenomen.
16. Het is niet mogelijk om standaarden te ontwikkelen die op alle situaties en omstandigheden die de accountant kan aantreffen van toepassing zijn. Indien sprake is van situaties en omstandigheden waarin de standaarden niet voorzien dient de aard en de omvang van de werkzaamheden te worden bepaald op basis van vakkundige oordeelsvorming en met inachtneming van het stramien.
17. De individuele standaarden worden aangehaald met Standaard (dus bijvoorbeeld Standaard 200).

Begrippenlijst

In het geval van publieke sector opdrachten, dienen de begrippen in deze begrippenlijst te worden gelezen als verwijzend naar hun publieke sector equivalenten. Waar accounting begrippen niet zijn gedefinieerd in de uitspraken van de International Auditing and Assurance Standards Board, moet verwezen worden naar de begrippenlijst gepubliceerd door de International Accounting Standards Board.

Aan assurance verwante opdrachten – Omvatten opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten.

Aangepast oordeel – Een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding.

Aanvullende informatie – Informatie die gepresenteerd wordt in samenhang met de financiële overzichten en die niet vereist is op grond van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, die zijn gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten, in het algemeen gepresenteerd in de vorm van aanvullende schema's of aanvullende toelichtingen.

Aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie – Interne beheersingsmaatregelen waarvan de serviceorganisatie, bij het opzetten van de dienst, aanneemt dat zij door de gebruikersorganisatie zullen worden geïmplementeerd en die zij in de beschrijving van haar systeem vermeldt indien ze noodzakelijk zijn om interne beheersingsdoelstellingen te bereiken.

Accountant – Een registeraccountant of accountant-administratieconsulent. De term 'accountant' wordt in de Standaarden gebruikt om de persoon of personen aan te duiden die de controle uitvoert/uitvoeren, gewoonlijk de opdrachtpartner of andere leden van het opdrachtteam, of, naargelang van toepassing, het kantoor. Wanneer een Standaard uitdrukkelijk bedoelt dat een vereiste of verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner moet worden vervuld, wordt de term 'opdrachtpartner' in plaats van de term 'accountant' gebruikt. 'Opdrachtpartner' en 'kantoor' moeten worden gelezen als verwijzende naar de termen die in de publieke sector als het equivalent daarvan worden gebruikt, wanneer dit relevant is.

Accountant van de gebruikersorganisatie – Een accountant die de financiële overzichten van een gebruikersorganisatie controleert en daarover verslag uitbrengt.

Accountant van de serviceorganisatie – Een accountant die, op verzoek van de serviceorganisatie, een assurance-rapport uitbrengt over de interne beheersingsmaatregelen van die organisatie.

Accountant van een groepsonderdeel – Een accountant die, op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, ten behoeve van de groepscontrole werkzaamheden uitvoert met betrekking tot financiële informatie die verband houdt met een groepsonderdeel.

Administratieve vastleggingen – De vastleggingen van initiële administratieve boekingen en onderbouwende vastleggingen, zoals cheques en vastleggingen van elektronische overboekingen; facturen; contracten; het grootboek en de subgrootboeken, journaalposten en andere aanpassingen in de financiële overzichten die niet in journaalboekingen zijn weerspiegeld; almede vastleggingen zoals werkbladen en spreadsheets die kostentoerekeningen, berekeningen, aansluitingen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen onderbouwen.

Afwijking – Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in een financieel overzicht en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die is vereist opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude. Wanneer de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen, dan wel of zij een

getrouw beeld geven, omvatten afwijkingen ook de aanpassingen van bedragen, rubriceringen, presentatie of toelichtingen die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, noodzakelijk zijn opdat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen, dan wel om een getrouw beeld geven.
Algehele controleaanpak – Bepaalt de reikwijdte, timing en de te volgen stappen van de controle en ontwikkelt het meer gedetailleerde controleprogramma.
Andere informatie – Financiële of niet-financiële informatie (niet zijnde de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring) die op grond van wet- of regelgeving of omdat dit gebruikelijk is, is opgenomen in een document waarin de gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen.
Application controls in informatietechnologie – Handmatige of geautomatiseerde procedures die doorgaans op het niveau van een bedrijfsproces werken. *Application controls* kunnen preventief of detecterend van aard zijn en zijn opgezet om te zorgen voor de integriteit van de administratieve vastleggingen. *Application controls* hebben derhalve betrekking op procedures die worden gehanteerd om transacties of andere financiële gegevens tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren.
Associëren – (zie *Associëren van de accountant met financiële informatie*).
Associëren van de accountant met financiële informatie – Een accountant wordt geacht betrokken te zijn bij een object van onderzoek wanneer hij een rapportage hecht aan die informatie of indien hij toestaat dat zijn naam in professioneel opzicht daarmee in verband wordt gebracht.
Assurance-opdracht – Professionele dienst waarbij een accountant een conclusie formuleert die beoogt het vertrouwen van de gebruiker, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van omschreven criteria (zie ook *Informatie over het object van onderzoek*)
Assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid (Reasonable assurance engagement) – De doelstelling van een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau rekening houdend met de omstandigheden[1] van de opdracht als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant.
Assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid (Limited assurance engagement) – De doelstelling van een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant.
Assurance-opdrachtrisico – Het risico dat de accountant een niet passende conclusie formuleert indien de informatie omtrent het object van onderzoek afwijkingen van materieel belang bevat.
A-typische fout – Een afwijking of deviatie die aantoonbaar niet representatief is voor afwijkingen of deviaties in een populatie.
Audit kantoor – (zie *Kantoor*).
Auditsoftwaretoepassingen – Geautomatiseerde controlewerkzaamheden waarbij gebruik wordt gemaakt van de computer.
Automatiseringsomgeving – De beleidslijnen en procedures die de entiteit implementeert en de IT infrastructuur (hardware, besturingssystemen etc.) en applicatie software die het gebruikt om de bedrijfsvoering te ondersteunen en strategieën inzake de activiteiten te realiseren.
Bedrijfsrisico – Een risico dat voortkomt uit significante voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het achterwege laten van handelingen die een negatief effect kunnen hebben op de mogelijkheid van de entiteit om haar doelstellingen te bereiken en haar strategieën uit te voeren, of dat voortkomt uit het vaststellen van ongepaste doelstellingen en strategieën.
Beginsaldi – Die rekeningsaldi die aan het begin van een verslagperiode bestaan. Beginsaldi zijn gebaseerd op de eindsaldi van de voorgaande verslagperiode en weerspiegelen de gevolgen van transacties en gebeurtenissen in eerdere verslagperioden en van de in de voorgaande verslagperiode toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving. Beginsaldi omvatten eveneens aangelegenheden die aan het begin van de verslagperiode reeds bestonden en waarvoor toelichting is vereist, zoals voorwaardelijke gebeurtenissen en verbintenissen.

[1] Omstandigheden van de opdracht omvatten de voorwaarden van de opdracht, inclusief de vraag of het een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is of een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, de karakteristieken van het object van onderzoek, de te gebruiken criteria, de behoeften van de beoogde gebruikers, relevante karakteristieken van de verantwoordelijke partij en zijn omgeving en andere aangelegenheden zoals bijvoorbeeld gebeurtenissen, transacties, condities en praktijken die een significante invloed kunnen hebben op de opdracht.

Beoogde gebruikers – De persoon, de personen of de groep van personen voor wie de accountant het assurance-rapport opstelt. De verantwoordelijke partij kan één van de beoogde gebruikers zijn maar niet de enige.
Beoordeling (in relatie tot kwaliteitsbeheersing) – Beoordeling van de kwaliteit van het uitgevoerde werk en door anderen getrokken conclusies bereikt door anderen.
Beoordelingsopdracht – De doelstellingen van de accountant in een beoordeling van financiële overzichten zijn om:
a. een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, voornamelijk door het verzoeken om inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses, over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten. Hierdoor wordt de accountant in staat gesteld een conclusie tot uitdrukking te brengen dat hem niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
b. te rapporteren over de financiële overzichten als geheel en om te communiceren, zoals vereist door Standaard 2400.

Beweringen – Al dan niet expliciete uitspraken door het management die in de financiële overzichten zijn opgenomen en door de accountant worden gebruikt bij het in aanmerking nemen van de verschillende soorten afwijkingen die kunnen voorkomen.
Cijferanalyses – Evaluaties van financiële informatie door analyse van plausibele relaties tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens. Voor zover noodzakelijk worden bij cijferanalyses tevens geïdentificeerde fluctuaties of relaties onderzocht die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant verschillen van de verwachte waarden.
Compliance-stelsel – (zie *Van toepassing zijnd(e) stelsel inzake financiële verslaggeving en Stelsel voor algemene doeleinden*).
Controledocumentatie – De vastlegging van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de verkregen relevante controle-informatie en de conclusies die de accountant heeft getrokken (soms wordt ook de term ‘werkdocumenten’ gebruikt).
Controledossier – Eén of meer mappen of andere fysieke of elektronische gegevensdragers die de vastleggingen bevatten die de controledocumentatie van een specifieke controleopdracht uitmaken.
Controle-informatie – Informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop hij zijn oordeel baseert. Controle-informatie omvat zowel in de administratieve vastleggingen opgenomen informatie die aan de financiële overzichten ten grondslag ligt, als andere informatie. (zie *Het voldoende zijn van controle-informatie en Geschiktheid van controle-informatie*).
Controleoordeel – (zie *Aangepast oordeel* en *Goedkeurend oordeel*).
Controleoordeel op groepsniveau – Het controleoordeel over de financiële overzichten van een groep.
Controlerisico – Het risico dat de accountant een onjuist controleoordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Controlerisico is een functie van de risico’s op een afwijking van materieel belang en het ontdekkingsrisico.
Corporate governance – (zie *Governance*).
Criteria – De benchmarks die worden gebruikt voor het evalueren of toetsen van het object van onderzoek waaronder, voorzover van belang, die voor presentatie en toelichting. Criteria kunnen formeel of informeel zijn. Er kunnen verschillende criteria voor hetzelfde object van onderzoek bestaan. Toepasbare criteria zijn noodzakelijk voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek binnen de context van professionele oordeelsvorming.
Toepasbare criteria vertonen de volgende kenmerken:
a. *relevantie* – Relevante criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die de besluitvorming van de beoogde gebruikers ondersteunen;
b. *volledigheid* – Criteria zijn volledig wanneer belangrijke factoren die de conclusies binnen de context van de omstandigheden van de opdracht zouden kunnen beïnvloeden, niet achterwege worden gelaten. Volledige criteria omvatten voorzover van belang benchmarks voor de presentatie en de toelichting;
c. *betrouwbaarheid* – Betrouwbare criteria geven de mogelijkheid voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek waaronder, voorzover van belang, presentatie en toelichting wanneer zij onder vergelijkbare omstandigheden worden gehanteerd door accountants die over vergelijkbare deskundigheid beschikken;
d. *neutraliteit* – Neutrale criteria dragen bij aan het onbevooroordeeld trekken van conclusies;
e. *begrijpelijkheid* – Begrijpelijke criteria dragen bij aan trekken van conclusies die duidelijk en bondig zijn en niet op significant verschillende wijzen kunnen worden geïnterpreteerd.

Datum van de controleverklaring – De datum waarop de accountant de verklaring bij de financiële overzichten dateert overeenkomstig Standaard 700[2].
Datum van de financiële overzichten – De einddatum van de laatste verslagperiode waarop de financiële overzichten betrekking hebben.

[2] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.*

Datum van de rapportage (in relatie tot kwaliteitsbeheersing) – De datum die door de accountant is geselecteerd om de rapportage te dateren.
Datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd – De datum waarop de controleverklaring en de gecontroleerde financiële overzichten aan derden ter beschikking worden gesteld.
De met governance belaste personen – De persoon (personen) of organisatie(s), met verantwoordelijkheid voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de entiteit en op de verantwoordingsplicht van de entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel behoren tot de met governance belaste personen, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder[3].
Deskundige – (zie *Door de accountant ingeschakelde deskundige* en *Door het management ingeschakelde deskundige*).
Deskundigheid – Vaardigheden, kennis en ervaring op een bepaald gebied.
Door de accountant ingeschakelde deskundige – Een persoon of organisatie die beschikt over deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle en van wie/waarvan de werkzaamheden op dat gebied door de accountant worden gebruikt om hem te helpen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Een door de accountant ingeschakelde deskundige kan een door de accountant ingeschakelde interne deskundige zijn (die een partner[4] of staf is, met inbegrip van tijdelijke staf, van het kantoor van de accountant of een kantoor dat deel uitmaakt van het netwerk) of een door de accountant ingeschakelde externe deskundige.
Door het management ingeschakelde deskundige – Een persoon of organisatie die over deskundigheid beschikt op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle van wie/waarvan de werkzaamheden door de entiteit worden gebruikt om haar te helpen bij het opstellen van de financiële overzichten.
Element – (zie *Element van een financieel overzicht*).
Element van een financieel overzicht (in de context van Standaard 805[5] – Een element, rekening of post van een financieel overzicht.
Ervaren accountant – Een persoon (binnen of buiten het kantoor) die praktische controle-ervaring bezit en een redelijke begrip heeft van:
a. de controleprocessen;
b. de Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen;
c. de omgeving waarin de entiteit werkzaam is; en
d. de controle- en financiële verslaggevingskwesties die relevant zijn voor de sector van de entiteit.
Evalueren – Het identificeren en analyseren van de relevante kwesties, inclusief het uitvoeren van verdere werkzaamheden indien noodzakelijk om tot een specifieke conclusie over een aangelegenheid te komen. 'Evaluatie' wordt volgens afspraak alleen gebruikt in relatie tot een reeks van aangelegenheden, inclusief controle-informatie, de resultaten van werkzaamheden en de effectiviteit van de wijze van inspelen van management op een risico. (zie ook *Inschatten*).
Externe bevestiging – Controle informatie die is verkregen in de vorm van een van een derde partij (de bevestigende partij) afkomstige rechtstreekse schriftelijke reactie op papier, op elektronische of op andere gegevensdragers aan de accountant.
Financiële overzichten – Een gestructureerde weergave van historische financiële informatie, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, bedoeld om economische middelen of verplichtingen van de entiteit op een zeker tijdstip heeft, of de veranderingen die zich daarin over een tijdsperiode hebben voorgedaan, in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving te communiceren. De daarop betrekking hebbende toelichtingen omvatten gewoonlijk een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. De term 'financiële overzichten' verwijst gewoonlijk naar een complete set van financiële overzichten zoals vastgelegd door de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar kan ook verwijzen naar één enkel financieel overzicht.
Financiële overzichten van de groep – Financiële overzichten die de financiële informatie van meer dan één groepsonderdeel omvatten. De term 'financiële overzichten van de groep' verwijst ook naar gecombineerde financiële overzichten waarin de financiële informatie is samengevoegd die is opgesteld door groepsonderdelen waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar waarover gezamenlijk de zeggenschap wordt uitgeoefend.
Financiële overzichten voor algemene doeleinden – Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden.

[3] Voor bespreking van de diversiteit van governance structuren, zie paragraaf A1–A8 van Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*.
[4] 'Partner' en 'kantoor' dienen waar relevant, te worden gelezen als een verwijzing naar hun equivalenten in de publieke sector.
[5] Standaard 805, *Bijzondere overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht*.

Financiële overzichten voor bijzondere doeleinden – Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden.
Fout – Een onopzettelijke handeling die leidt tot een afwijking in de financiële overzichten, inclusief het weglaten van een bedrag of een in de financiële overzichten op te nemen toelichting.
Fraude – Een opzettelijke handeling door één of meer leden van het management, met governance belaste personen, werknemers of derden, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding teneinde een onrechtmatig of onwettig voordeel te verkrijgen.
Frauderisicofactoren – Gebeurtenissen of omstandigheden die wijzen op een stimulans of druk om fraude te plegen of die een gelegenheid scheppen om te frauderen.
Frauduleuze financiële verslaggeving – Omvat opzettelijke afwijkingen, met inbegrip van het weglaten van bedragen of toelichtingen in de financiële overzichten, om de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden.
Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode – Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring, alsmede feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring.
Gebruikersorganisatie – Een entiteit die gebruik maakt van een serviceorganisatie en waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.
Gecontroleerde financiële overzichten (in de context van Standaard 810) – Financiële overzichten[6] die gecontroleerd zijn door de accountant overeenkomstig de Standaarden en waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.
Gegevensgerichte controle – Een controlemaatregel die is opgezet om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te detecteren. Gegevensgerichte controles bestaan uit:
a. detailcontroles (van transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen); en
b. gegevensgerichte cijferanalyses.
General IT controls zijn beleidslijnen en procedures die betrekking hebben op een groot aantal toepassingen en die de effectieve werking van *applicationcontrols* ondersteunen. Ze zijn van toepassing op mainframe-, miniframe- en eindgebruikersomgevingen. *General IT controls* die de integriteit van de informatie en de beveiliging van gegevens handhaven, omvatten gewoonlijk:
a. de werking van het computercentrum en het netwerk;
b. aanschaf, wijziging en onderhoud van systeemsoftware;
c. programmawijzigingen;
d. toegangsbeveiliging;
e. aanschaf, ontwikkeling en onderhoud van toepassingssystemen.
Geschiktheid (van controle-informatie) – De maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie; dat wil zeggen de mate waarin die informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert.
Getrouw-beeld-stelsel – (zie *Van toepassing zijnd(e) stelsel inzake financiële verslaggeving en Stelsel voor algemene doeleinden).*
Goedkeurend oordeel – Het door de accountant tot uitdrukking gebrachte oordeel indien de accountant tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving[7].
Goedkeuringsdatum van de financiële overzichten – De datum waarop alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief de daarbij horende toelichtingen, zijn opgesteld en de personen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij verantwoordelijkheid voor deze financiële overzichten op zich hebben genomen.
Governance – Het omschrijft de rol van de perso(o)n(en) of organisatie(s) met verantwoordelijkheid voor het toezicht op de strategische aansturing van de entiteit en verplichtingen van de entiteit met betrekking tot het afleggen van verantwoording.
Groep – Alle groepsonderdelen waarvan de financiële informatie in de financiële overzichten van de groep is opgenomen. Een groep heeft altijd meer dan één groepsonderdeel.
Groepscontrole – De controle van de financiële overzichten van een groep.
Groepsonderdeel – Een entiteit of zakelijke activiteit waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van een groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen.
Herberekening – Bestaat uit het controleren van de mathematische nauwkeurigheid van documenten of vastleggingen. Een herberekening kan handmatig of elektronisch worden uitgevoerd.
Het gebruiken van steekproeven – (zie *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*).

[6] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 13(f) geeft een definitie van de term ‘financiële overzichten’.
[7] Standaard 700, paragrafen 35–36 behandelen de gebruikte formuleringen op dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van een getrouw-beeld-stelsel respectievelijk een compliance stelsel.

Het gebruiken van steekproeven bij een controle (het gebruiken van steekproeven) – Het verrichten van controlewerkzaamheden op minder dan 100% van de elementen binnen een voor de controle relevante populatie op zodanige wijze dat alle steekproefeenheden geselecteerd kunnen worden, zodat de accountant een redelijke basis krijgt voor conclusies over de populatie als geheel.
Het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen – Een proces om de effectieve werking van de interne beheersing in de tijd in te schatten. Dit houdt onder meer in dat de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen tijdig wordt ingeschat en dat de noodzakelijke corrigerende maatregelen worden genomen. Het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen is een component van interne beheersing.
Het opnieuw uitvoeren – Het door de accountant op onafhankelijke wijze uitvoeren van procedures of interne beheersingsmaatregelen die oorspronkelijk in het kader van de interne beheersing van de entiteit werden uitgevoerd.
Het voldoende zijn (van controle-informatie) – De maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. Hoeveel controle-informatie nodig is, is afhankelijk van de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang en van de kwaliteit van die controle-informatie.
Historische financiële informatie – Informatie betreffende een specifieke entiteit die in financiële termen is uitgedrukt, in eerste instantie is ontleend is aan het administratieve systeem van die entiteit en betrekking heeft op economische gebeurtenissen die in verslagperioden in het verleden hebben plaatsgevonden of op economische situaties of omstandigheden die zich op bepaalde momenten in het verleden hebben voorgedaan.
Inconsistentie – Andere informatie die strijdig is met informatie die in de gecontroleerde financiële overzichten is opgenomen. Een van materieel belang zijnde inconsistentie kan twijfel doen ontstaan over de controlebevindingen die gebaseerd zijn op eerder verkregen controle-informatie en mogelijk over de onderbouwing van het controleoordeel over de financiële overzichten.
Informatie over het object van onderzoek – De uitkomst van de evaluatie of waardering van een object van onderzoek. Het is de informatie over het object van onderzoek waarover de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie verzamelt om een redelijke basis te verschaffen voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel in een assurance rapport.
Informatiesysteem dat van belang is voor de financiële verslaggeving – Een onderdeel van de interne beheersing waartoe het systeem van financiële verslaggeving behoort en dat bestaat uit de procedures en vastleggingen die zijn opgezet om transacties (alsmede gebeurtenissen en omstandigheden) van de entiteit te initiëren, tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en om hierover te rapporteren alsmede om over de daarmee verband houdende activa, verplichtingen en eigen vermogensposten, vermogenscomponenten verantwoording af te leggen.
Inherent risico – (zie *Risico van een afwijking van materieel belang*).
Initiële controleopdracht – Een opdracht waarbij hetzij:
a. de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd; of
b. de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd.

Inschatten – Het analyseren van geïdentificeerde risico's om tot een conclusie te komen over hun significantie. 'Inschatten' wordt volgens afspraak alleen gebruikt in relatie tot risico (zie ook *Evaluatie*).
Inspectie (als controlemaatregel) – Het onderzoeken van vastleggingen of documenten, hetzij intern of extern, op papier, elektronisch of vastgelegd in andere media dan wel een fysiek onderzoek van een actief.
Inspectie (in relatie tot kwaliteitsbeheersing) – Met betrekking tot afgeronde controleopdrachten, procedures opgezet om vast te stellen dat opdrachtteams voldoen aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor.
Intern beheersingsrisico – (zie *Risico van een afwijking van materieel belang*).
International Financial Reporting Standards – De International Financial Reporting Standards gepubliceerd door the International Accounting Standards Board.
Interne auditfunctie – Een functie van een entiteit die assurance- en advies activiteiten uitvoert die zijn opgezet om de effectiviteit van de governance-, risicobeheersings- en interne beheersingsprocessen van de entiteit te evalueren en te verbeteren.
Interne beheersing – Het proces dat is opgezet, wordt geïmplementeerd en onderhouden door de met governance belaste personen, het management en andere personeelsleden met als doel een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de doelstellingen van de entiteit met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en efficiëntie van de activiteiten alsmede de naleving van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving worden bereikt. De term 'interne beheersingsmaatregelen' slaat op alle aspecten van een of meer componenten van de interne beheersing.
Interne beheersingsactiviteiten – Die beleidslijnen en -procedures die ervoor helpen te zorgen dat de instructies van het management worden uitgevoerd. Interne beheersingactiviteiten vormen een bestanddeel van de interne beheersing.
Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel – Interne beheersingsmaatregelen die door het management op groepsniveau zijn opgezet en worden geïmplementeerd en onderhouden ten behoeve van de financiële verslaggeving van de groep.

Interne beheersingsomgeving – Omvat de governance- en managementfuncties alsmede de houding, de bekendheid met en de acties van de met governance belaste personen en het management met betrekking tot de interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan in de entiteit. De beheersingsomgeving is een bestanddeel van de interne controle.
Jaarrapport – Een door een entiteit gewoonlijk eenmaal per jaar gepubliceerd document dat de gecontroleerde financiële overzichten bevat tezamen met de daarop betrekking hebbende controleverklaring.
Kantoor – Een zelfstandig werkende accountant, vennootschap, samenwerkingsverband of andere entiteit van professional accountants.
Kantoor dat tot een netwerk behoort – Een kantoor dat of entiteit die deel uitmaakt van een netwerk.
Kleinere entiteit – Een entiteit die normaal gesproken typische kwalitatieve kenmerken bezit zoals:
a. concentratie van eigendom en management bij een klein aantal individuen (vaak één enkel individu hetzij een natuurlijk persoon, hetzij een andere onderneming die de entiteit in eigendom heeft op voorwaarde dat de eigenaar de relevante kwalitatieve kenmerken vertoont); en
b. één of meer van de onderstaande:
   1. eenvoudige en ongecompliceerde transacties;
   2. eenvoudige administratie;
   3. weinig productlijnen en een beperkt aantal producten binnen de productlijnen;
   4. weinig interne beheersingsmaatregelen;
   5. beperkt aantal niveaus van management met verantwoordelijkheid voor een brede groep van interne beheersingsmaatregelen; of
   6. weinig personeel waarvan velen een breed scala aan taken hebben.

Deze kwalitatieve kenmerken zijn niet uitputtend, zij hebben niet uitsluitend betrekking op kleinere entiteiten, en kleinere entiteiten hebben niet noodzakelijk al deze kenmerken.
Lijncontrole – Het volgen van enkele transacties door het financiële verslaggevingssysteem.
Management – De persoon (personen) met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of alle met governance belaste personen tot het management, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governanceorgaan of een eigenaar-bestuurder.
Management op groepsniveau – Het management dat verantwoordelijk is voor het opstellen en het presenteren van de geconsolideerde financiële overzichten van de groep.
Management van een groepsonderdeel – Het management dat verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële informatie van een groepsonderdeel.
Marktconforme transactie – Een transactie die wordt afgesloten onder voorwaarden die worden overeengekomen tussen een tot de transactie bereid zijnde koper en verkoper welke niet met elkaar in relatie staan, op een van elkaar onafhankelijke wijze handelen en hun eigenbelang nastreven.
Materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel – De materialiteit voor een groepsonderdeel dat door het opdrachtteam op groepsniveau is bepaald.
Met een diepgaande invloed – Een term die binnen de context van afwijkingen wordt gebruikt voor het beschrijven van de gevolgen voor de financiële overzichten van afwijkingen of van de mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten van eventuele afwijkingen die niet zijn gedetecteerd als gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.
Gevolgen met een diepgaande invloed op de financiële overzichten zijn die welke, op grond van de oordeelsvorming van de accountant:
a. niet beperkt zijn tot specifieke elementen, rekeningen of posten van de financiële overzichten;
b. indien ze wel daartoe beperkt zijn, een substantieel deel van de financiële overzichten vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen; of
c. met betrekking tot toelichtingen, van fundamenteel belang zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.

Monitoring – (in relatie tot kwaliteitsbeheersing) – Een proces dat het voortdurend overwegen en evalueren van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor inhoudt, waaronder een periodieke inspectie van een selectie van voltooide opdrachten, dat erop gericht is dat het kantoor een redelijke mate van zekerheid verkrijgt dat zijn stelsel van kwaliteitsbeheersing effectief werkt.
Netwerk – Een grotere structuur:
a. die gericht is op samenwerking; en
b. die duidelijk gericht is op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.

Niet-gecorrigeerde afwijkingen – Afwijkingen die de accountant tijdens de controle heeft geaccumuleerd en niet gecorrigeerd zijn.

Niet-naleving (in de context van Standaard 250[8]) – Het door de entiteit, al dan niet opzettelijk, in strijd met de geldende wet- of regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen. Hierbij kan het onder meer transacties betreffen die door of in naam van de entiteit worden verricht, of transacties die voor rekening van de entiteit door de met governance belaste personen, het management of werknemers worden verricht. Persoonlijke misdragingen (die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de entiteit) door de met governance belaste personen, het management of werknemers van de entiteit vallen niet onder niet-naleving.
Non-respons – Het niet of niet volledig reageren door de bevestigende partijen op een verzoek om positieve bevestiging, of een verzoek om bevestiging dat onbestelbaar terugkomt.
Onafhankelijkheid[9] – Bestaat uit:
a. Onafhankelijkheid in wezen – De geesteshouding die het tot uitdrukking brengen van een conclusie toestaat zonder beïnvloed te worden door invloeden die professionele oordeelsvorming in gevaar brengen, waardoor een individu met integriteit kan handelen, alsmede objectiviteit en een professioneel-kritische instelling kan uitoefenen;
b. Onafhankelijkheid in schijn – Het vermijden van feiten en omstandigheden die dermate significant zijn dat een redelijke en geïnformeerde derde partij waarschijnlijk zou concluderen, alle feiten en omstandigheden afwegend, inclusief toegepaste maatregelen, dat de integriteit, objectiviteit of professioneel-kritische instelling van een kantoor of van een lid van het controleteam in gevaar is gebracht.

Onderzoeken – Verzoeken om inlichtingen betreffende aangelegenheden die voortkomen uit andere werkzaamheden teneinde deze op te lossen.
Oneigenlijk toe-eigening van activa – Houdt diefstal van activa van een entiteit in en wordt vaak door werknemers begaan voor relatief kleine en niet van materieel belang zijnde bedragen. Er kunnen echter ook leden van het management bij betrokken zijn, die gewoonlijk beter in staat zijn om oneigenlijke toe-eigeningen zodanig te verbergen of te verhullen dat ze moeilijk te detecteren zijn.
Onjuiste voorstelling van zaken – Andere informatie die geen verband houdt met aangelegenheden die in de gecontroleerde financiële overzichten zijn vermeld en die onjuist is vermeld of gepresenteerd. Een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken kan de geloofwaardigheid ondermijnen van het document waarin de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen.
Ontdekkingsrisico – Het risico dat de werkzaamheden die door de accountant zijn uitgevoerd om het controlerisico terug te brengen naar een aanvaardbaar laag niveau een bestaande afwijking niet zullen detecteren en die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang zouden kunnen zijn.
Onzekerheid – Een aangelegenheid waarvan de uitkomst afhangt van toekomstige acties of gebeurtenissen niet direct onder de directe invloed van de entiteit maar die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden.
Opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid – (zie *Assurance-opdracht*).
Opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid – (zie *Assurance-opdracht*).
Opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden – Een opdracht waarbij de accountant die werkzaamheden verricht die hij, de entiteit en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvangers van het rapport trekken daaruit hun eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren.
Opdrachtbevestiging – Schriftelijke opdrachtvoorwaarden opgenomen in een brief.
Opdrachtdocumentatie – De vastlegging van het uitgevoerde werk, de behaalde resultaten en de conclusies die de accountant heeft getrokken (soms wordt ook een term als 'werkdocumenten' gebruikt).
Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar – Een partner, een ander persoon binnen het kantoor, een toereikend gekwalificeerde externe persoon of een team samengesteld uit dergelijke individuen, die niet tot het opdrachtteam behoren, met voldoende en geschikte ervaring en autoriteit om de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die bij het formuleren van de controleverklaring zijn getrokken, objectief te evalueren.
Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling – Een proces opgezet om op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring, een objectieve evaluatie te verschaffen van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring. Het proces van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geldt alleen voor controles van financiële overzichten van oob's en eventuele andere controleopdrachten waarvoor het kantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist is.

[8] Standaard 250, *Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten.*
[9] Zoals gedefinieerd in de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten.*

Opdrachtpartner[10] – De partner of andere persoon binnen het kantoor die verantwoordelijk is voor de controleopdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de controleverklaring die namens het kantoor wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.
Opdrachtpartner op groepsniveau – De partner of andere persoon in het kantoor die verantwoordelijk is voor de controleopdracht op groepsniveau en voor de uitvoering daarvan, alsmede voor de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep die namens het kantoor wordt uitgebracht. Wanneer joint auditors de groepscontrole uitvoeren, vormen de opdrachtpartners die gezamenlijk de controle uitvoeren en hun opdrachtteams samen de opdrachtpartner op groepsniveau en het opdrachtteam op groepsniveau. Deze Standaard behandelt echter niet de relatie tussen joint auditors, noch de werkzaamheden die de ene joint auditor uitvoert in relatie tot de werkzaamheden die de andere joint auditor bij een joint audit uitvoert.
Opdrachtteam – Alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle door het kantoor of een kantoor dat tot een netwerk behoort ingehuurde personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren. Uitgesloten zijn dus door het kantoor of een kantoor dat tot een netwerk behoort ingeschakelde externe deskundigen[11].
Opdrachtteam op groepsniveau – Partners, onder wie de opdrachtpartner op groepsniveau, alsmede staf die de algehele aanpak voor de groepscontrole vaststellen, met de accountants van de groepsonderdelen communiceren, werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot het consolidatieproces en de conclusies evalueren die worden getrokken uit de controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep.
Organisatie van openbaar belang –
1. een in Nederland gevestigde rechtspersoon naar Nederlands recht waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht;
2. een kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
3. een centrale kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
4. een levensverzekeraar of schadeverzekeraar met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge de wet.

Paragraaf inzake overige aangelegenheden – Een in de controleverklaring opgenomen paragraaf waarin wordt verwezen naar een andere aangelegenheid dan de in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.
Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden – Een in de controleverklaring opgenomen paragraaf waarin wordt verwezen naar een aangelegenheid die op passende wijze in de financiële overzichten is gepresenteerd of toegelicht en die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.
Partner – Elke persoon die bevoegd is om namens het kantoor verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van een opdracht op het gebied van professionele dienstverlening.
Personeel – Partners en staf.
Populatie – Het geheel van de gegevens waaruit een steekproef wordt getrokken en waarover de accountant tot conclusies wenst te komen.
Proces van risico-inschatting door de entiteit – Een onderdeel van interne beheersing is het proces van de entiteit voor het identificeren van bedrijfsrisico's die relevant zijn in het kader van de doelstellingen van de financiële verslaggeving en om te beslissen tot het ondernemen van acties om op deze risico's in te spelen, en anderzijds over de resultaten van dit proces.
Professioneelkritische instelling – Een houding die onder meer gekenmerkt wordt door een onderzoekende instelling, het alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen die het gevolg zijn van fouten of fraude, en een kritische evaluatie van controle-informatie.
Professionele oordeelsvorming – Het toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van standaarden inzake controle, verslaggeving en ethiek, bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de controleopdracht.
Professionele standaarden – Standaarden en relevante ethische voorschriften.

[10] 'Opdrachtpartner', 'partner' en 'kantoor' dienen, waar relevant, te worden gelezen als verwijzingen naar hun equivalenten binnen de publieke sector.
[11] Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*definieert de term 'door de accountant ingeschakelde deskundige'.

Prognose – Die toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op veronderstellingen omtrent toekomstige gebeurtenissen waarvan het management verwacht dat deze zullen plaatsvinden en de op grond daarvan te nemen acties, voor zover bekend op het moment dat de informatie wordt opgesteld (schattingen).
Projectie – Die toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op:
a. hypotheses omtrent toekomstige gebeurtenissen en door het bestuur te nemen acties, waarvan niet vaststaat dat ze daadwerkelijk zullen plaatsvinden, zoals in het geval van entiteiten die zich in een aanloopfase bevinden of overwegen een belangrijke wijziging in de aard van de bedrijfsactiviteiten aan te brengen; of
b. een combinatie van schattingen en hypotheses.
Publieke sector – Nationale overheid, regionale (bv. Staat, provincie, territoriaal) overheden, plaatselijke (bv. grootstad, stad, gemeente) overheden en verwante overheidsentiteiten (bv. agentschappen, raden, commissies en ondernemingen).
Puntschatting van de accountant of schattingsinterval van de accountant – Het bedrag of het interval van bedragen voortkomend uit controle-informatie die wordt gebruikt bij het evalueren van de puntschatting die door het management is gemaakt.
Puntschatting van het management – Het bedrag dat door het management als een puntschatting is gekozen om te worden opgenomen of toegelicht in de financiële overzichten.
Randvoorwaarden voor een controle – Het door het management gebruikmaken van een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de financiële overzichten en de overeenstemming van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen met het uitgangspunt[12] op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd.
Rapport over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in Standaard 402[13] type 1-rapport genoemd) – Een rapport dat bevat:
a. een door het management van de serviceorganisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, de opzet en de implementatie ervan die op een gegeven datum opgezet en geïmplementeerd zijn; en
b. een rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat ertoe strekt een redelijke mate van zekerheid te verschaffen en waarin hij zijn oordeel geeft over de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen en over de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen.
Rapport betreffende de beschrijving, opzet en effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in Standaard 402 type 2-rapport genoemd) – een rapport dat bevat:
a. een door het management van de serviceorganisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, de opzet en de implementatie ervan op een gegeven datum of gedurende een gegeven periode, en in bepaalde gevallen de effectieve werking ervan gedurende een gegeven periode; en
b. een rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat ertoe strekt een redelijke mate van zekerheid te verschaffen en waarin hij:
   1. zijn oordeel geeft over de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, over de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen alsmede over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen; en
   2. een beschrijving geeft van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen die hij heeft verricht en de resultaten daarvan.

Redelijke (mate van) zekerheid (in de context van assurance-opdrachten, inclusief controleopdrachten en kwaliteitsbeheersing) – Een hoge, maar niet absolute mate van zekerheid.
Relevante ethische voorschriften – Ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar onderworpen zijn en die gewoonlijk uit de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA) bestaan, samen met nationale vereisten die stringenter zijn.
Risico inschattingswerkzaamheden – De controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd met het oog op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, teneinde de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en beweringen als gevolg van fraude of van fouten te identificeren en in te schatten.
Risico van een afwijking van materieel belang – Het risico dat de financiële overzichten, voorafgaand aan controle, een afwijking van materieel belang bevatten. Dit risico bestaat uit twee componenten, als volgt beschreven op het niveau van beweringen:
a. *inherent risico* – De vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom,

[12] Standaard 200, paragraaf 13.
[13] Standaard 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie.*

rekeningsaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting voor een afwijking die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang is, voordat er rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen;

b. *intern beheersingsrisico* – Het risico dat een afwijking kan voorkomen in een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting die, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang is, niet wordt voorkomen of niet tijdig wordt gedetecteerd en hersteld door de interne beheersing van de entiteit.

Samengevatte financiële overzichten (in de context van Standaard 810) – Historische financiële informatie die is afgeleid van financiële overzichten, maar die minder details bevat dan de financiële overzichten, terwijl zij nog steeds in een gestructureerde weergave voorziet die consistent is met de weergave van de economische middelen of verplichtingen die verschaft wordt door de financiële overzichten van de entiteit op een bepaald tijdstip dan wel van de veranderingen daarin over een bepaalde periode[14]. Verschillende rechtsgebieden kunnen verschillende terminologie gebruiken om dergelijke historische financiële informatie te beschrijven.

Samenstellingsopdracht – Een opdracht waarbij een accountant deskundigheid inzake administratieve verwerking en financiële verslaggeving toepast om:

a. het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie van een entiteit in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving; en
b. hierover te rapporteren zoals dat door Standaard 4410 wordt vereist. In Standaard 4410 worden in deze context de woorden ‘samenstellen’, ‘het samenstellen’ en ‘samengesteld’ gebruikt.

Schatting – Een benadering van een bedrag als het niet mogelijk is het bedrag nauwkeurig te bepalen. Deze term wordt gehanteerd voor een bedrag dat tegen reële waarde wordt gewaardeerd als er een schattingsonzekerheid is alsmede voor andere bedragen die een schatting vereisen. Waar het in Standaard 540[15] enkel gaat over schattingen die betrekking hebben op waarderingen tegen reële waarde, wordt de term ‘schattingen van reële waarde’ gehanteerd.

Schattingsinterval van de accountant – (zie *Puntschatting van de accountant*).

Schattingsonzekerheid – De vatbaarheid van een schatting alsmede van de toelichtingen daarop voor een inherent gebrek aan nauwkeurigheid in de waardering ervan.

Schattingsuitkomst – Het feitelijke bedrag dat voortvloeit uit de afwikkeling van de onderliggende transactie(s), gebeurtenis(sen) of omstandigheid(heden) waarop de schatting betrekking heeft.

Schriftelijke bevestiging – Een schriftelijke verklaring door het management die aan de accountant wordt verschaft met als doel bepaalde aangelegenheden te bevestigen of andere controle-informatie te onderbouwen. Schriftelijke bevestigingen omvatten in dit verband noch de financiële overzichten, noch de daarin opgenomen beweringen, noch de onderliggende boekingen en vastleggingen.

Serviceorganisatie – Een derde organisatie (of onderdeel van een derde organisatie) die diensten verleent aan gebruikersorganisaties, welke diensten deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem van die gebruikersorganisaties.

Significant groepsonderdeel – Een door het opdrachtteam op groepsniveau aangewezen groepsonderdeel dat (i) individueel financieel significant is voor de groep of (ii) op grond van zijn bijzondere aard of omstandigheden waarschijnlijk significante risico’s op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep inhoudt.

Significant risico – Een geïdentificeerd en ingeschat risico op een afwijking van materieel belang waaraan, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, tijdens de controle bijzondere aandacht moet worden besteed.

Significante tekortkoming in de interne beheersing – Een tekortkoming of een combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing die, op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant, voldoende belangrijk is om de aandacht van de met governance belaste personen te verdienen.

Significantie – Het relatieve belang van een aangelegenheid, gezien in context. De significantie van een aangelegenheid wordt beoordeeld door de accountant in de context waarin het beschouwd wordt. Dit kan bijvoorbeeld omvatten de redelijke verwachting dat het beslissingen van beoogde gebruikers van de rapportage van de accountant verandert of beïnvloedt; of als ander voorbeeld waar de context een beoordeling is of een aangelegenheid gerapporteerd zal worden aan de met governance belaste personen, of de aangelegenheid door hen als belangrijk zou worden geacht in relatie tot hun taken. Significantie kan worden beschouwd in de context van kwantitatieve en kwalitatieve factoren, zoals relatieve orde van grootte, de aard en effect op het object van onderzoek en de uitgedrukte belangen van beoogde gebruikers of ontvangers.

Staf – Andere professionals dan partners, met inbegrip van eventuele deskundigen die in dienst van het kantoor zijn.

---

[14] Standaard 200, paragraaf 13(f).

[15] Standaard 540, *De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop.*

Statistische steekproef – Een steekproefmethode die de volgende kenmerken heeft:
a. aselecte trekking van de steekproefeenheden; en
b. het gebruik van waarschijnlijkheidstheorieën bij de evaluatie van de steekproefresultaten, met inbegrip van het meten van het steekproefrisico.

Een steekproefmethode die niet aan de kenmerken (a) en (b) voldoet, wordt als een niet-statistische steekproefmethode beschouwd.

Steekproefrisico – Het risico dat de conclusie van de accountant op basis van een steekproef kan verschillen van de conclusie die zou zijn bereikt als de populatie als geheel was onderworpen aan dezelfde controlemaatregel. Het steekproefrisico kan tot twee soorten foutieve conclusies leiden, namelijk:
a. bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, dat deze maatregelen effectiever zijn dan zij in werkelijkheid zijn, of bij het verrichten van een detailcontrole, dat er geen afwijking van materieel belang bestaat terwijl deze wel bestaat. De accountant is in eerste instantie alert op dit soort foutieve conclusies, omdat zij de effectiviteit van de controle beïnvloeden en de kans groter is dat zij tot een onjuist controleoordeel leiden;
b. bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, dat deze maatregelen minder effectief zijn dan zij in werkelijkheid zijn, of bij het verrichten van een detailcontrole, dat er een afwijking van materieel belang bestaat terwijl deze niet bestaat. Dit soort foutieve conclusies beïnvloedt de efficiëntie van de controle, omdat zij doorgaans tot aanvullende werkzaamheden leiden om vast te stellen dat de aanvankelijke conclusies niet correct waren.

Steekproefeenheid – De afzonderlijke elementen waaruit een populatie bestaat.

Stelsel voor algemene doeleinden – Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een breed scala aan gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel zijn, dan wel een compliance-stelsel;
De term ‘getrouw-beeld-stelsel’ wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat de naleving van de door het stelsel gestelde vereist voorschrijft, en dat:
a. expliciet of impliciet erkent dat, opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, het nodig kan zijn dat het management toelichtingen verstrekt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of
b. expliciet erkent dat het noodzakelijk kan zijn dat het management van een door het stelsel gesteld vereiste afwijkt opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend in buitengewoon zeldzame omstandigheden noodzakelijk geacht.

De term ‘compliance-stelsel’ wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat de naleving van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, maar de hierboven onder (a) of (b) genoemde erkenningen niet bevat.[16]

Stelsel voor bijzondere doeleinden – Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voldoen aan de informatiebehoeften van specifieke gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel of een compliance-stelsel zijn.[17]

Stratificatie – Het opdelen van een populatie in deelpopulaties die elk een groep van steekproefeenheden met gelijksoortige kenmerken vormen (meestal geldwaarde).

Subservice-organisatie – Een serviceorganisatie waarvan door een andere serviceorganisatie gebruik wordt gemaakt om enkele van de aan gebruikersorganisaties verleende diensten te verrichten, welke diensten deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem van die gebruikersorganisaties.

Systeem van een serviceorganisatie – De beleidslijnen en procedures die door de serviceorganisatie zijn opgezet, geïmplementeerd en onderhouden om gebruikersorganisaties de in het rapport van de accountant van de serviceorganisatie beoordeelde diensten te verlenen.

Tekortkoming in de interne beheersing – Deze bestaat wanneer:
a. een interne beheersingsmaatregel op dusdanige wijze is opgezet, geïmplementeerd of operationeel is dat deze niet in staat is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen of te detecteren en te corrigeren; of
b. een interne beheersingsmaatregel ontbreekt die nodig is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, of te detecteren en te corrigeren.

Tendentie bij het management – Een gebrek aan neutraliteit van het management bij het opstellen van informatie.

Ter vergelijking opgenomen informatie – De in de financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen met betrekking tot een of meer voorgaande verslagperioden in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Toegangsbeveiligingsmaatregelen – Procedures die ontworpen zijn om de vrije toegang tot online terminal-apparatuur, programma’s en gegevens te beperken. Toegangsbeveiligingsmaatregelen omvatten de aspecten ‘verifiëren van de authenticiteit van gebruikers’ en ‘gebruikersautorisatie’. ‘Verifiëren van de authenticiteit van gebruikers’ richt zich specifiek op het identificeren van een

[16] Standaard 200, paragraaf 13(a).
[17] Standaard 200, paragraaf 13(a).

gebruiker door middel van gebruikersnamen, passwords, toegangskaarten of meetbare fysieke kenmerken. ‘Gebruikersautorisatie’ bestaat uit toegangsregels om aan te geven tot welke computerbestanden elke gebruiker toegang heeft. Deze procedures zijn specifiek ontworpen om de volgende situaties te voorkomen of te detecteren:

a. ongeautoriseerde toegang tot online terminal-apparatuur, programma’s en gegevens;
b. invoer van geautoriseerde transacties;
c. ongeautoriseerde wijzigingen in gegevensbestandenverzamelingen;
d. het gebruik van computerprogramma’s door ongeautoriseerd personeel; en
e. het gebruik van niet geautoriseerde computerprogramma’s.

Toegepaste criteria (in de context van Standaard 810[18]) – De criteria die door het management worden toegepast bij het opstellen van samengevatte financiële overzichten.

Toekomstgerichte financiële informatie – Financiële informatie welke is gebaseerd op verwachtingen omtrent toekomstige gebeurtenissen en mogelijke acties van een entiteit. Toekomstgerichte financiële informatie wordt onderscheiden in prognoses en projecties of een combinatie van beide. (zie *Prognose* en *Projectie*).

Toelaatbare afwijking – Een door de accountant vastgesteld bedrag ten aanzien waarvan hij een passend niveau van zekerheid wil verkrijgen dat het door hem vastgestelde bedrag niet wordt overschreden door de daadwerkelijke afwijking in de populatie.

Toelaatbare mate van deviatie – Een door de accountant vastgestelde mate waarin mag worden afgeweken van voorgeschreven interne beheersingsprocedures ten aanzien waarvan hij een passende mate van zekerheid wil verkrijgen dat de door hem vastgestelde mate van deviatie niet wordt overschreden door de daadwerkelijke mate van deviatie in de populatie.

Toepasbare criteria – (zie *Criteria*).

Toereikend gekwalificeerde externe persoon – Een persoon van buiten het kantoor met de competenties en capaciteiten om als opdrachtpartner op te treden, bijvoorbeeld een partner van een ander kantoor of een werknemer (met passende ervaring) die behoort tot een beroepsorganisatie waarvan de leden controle- en beoordelings-opdrachten betreffende historische financiële informatie of andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten mogen uitvoeren, of tot een organisatie die relevante diensten op het gebied van kwaliteitsbeheersing verleent.

Toetsing – De toepassingen van werkzaamheden op sommige of alle eenheden van een steekproef.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen – Een controlemaatregel die is opgezet om de effectieve werking te evalueren van interne beheersingsmaatregelen gericht op het voorkomen of het detecteren en corrigeren van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

Tussentijdse financiële informatie of overzichten – Financiële overzichten (die minder kan zijn dan een complete set financiële overzichten zoals hierboven gedefinieerd) gepubliceerd op tussentijdse data (gewoonlijk per halfjaar of per kwartaal) met betrekking tot een financiële periode.

Uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belastepersonen, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd – Dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hebben erkend en begrijpen dat zij de volgende verantwoordelijkheden dragen die essentieel zijn voor het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden. Het betreft de verantwoordelijkheid:

a. voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave ervan, indien relevant;
b. voor de interne beheersing die het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, noodzakelijk achten om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; en
c. om de accountant te voorzien van:
   1. toegang tot alle informatie waarvan het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen kennis hebben en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
   2. aanvullende informatie die de accountant aan het management en, in voorkomend geval aan de met governance belaste personen kan vragen voor het doel van de controle; en
   3. onbeperkte toegang tot die personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen controle-informatie wordt verkregen.

In het geval van een getrouw-beeld-stelsel kan (a) hierboven worden geherformuleerd als ‘voor het opstellen en het *getrouw* weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving’, dan wel ‘voor het opstellen van financiële overzichten *die een getrouw beeld geven* in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving’.

Het ‘uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd’, kan ook het ‘uitgangspunt’ worden genoemd.

---

[18] Standaard 810, *Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten.*

Uitvoeringsmaterialiteit – Het bedrag of de bedragen die door de accountant op een lager materialiteitsniveau dan voor de financiële overzichten als geheel is (zijn) vastgesteld om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten als geheel overschrijdt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Indien van toepassing wordt met uitvoeringsmaterialiteit tevens het bedrag of de bedragen bedoeld die door de accountant voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen op een lager niveau of op lagere niveaus dan het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus zijn vastgesteld.
Uitvoeringsrisico – Het risico dat de accountant een foutieve conclusie trekt om redenen die geen verband houden met het steekproefrisico.
Uitzondering – Een reactie waaruit een verschil blijkt tussen informatie waarvan bevestiging is gevraagd of informatie die in de vastleggingen van de entiteit is opgenomen, en informatie die door de bevestigende partij wordt verstrekt.
Van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving – Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management en, in voorkomend geval, door de met governance belaste personen wordt gehanteerd bij het opstellen van de financiële overzichten, dat aanvaardbaar is in het licht van de aard van de entiteit en de doelstelling van die financiële overzichten, dan wel dat op grond van wet- of regelgeving is vereist.
De term ‘getrouw-beeld-stelsel’ wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat het naleven van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, alsmede:
a. impliciet of expliciet erkent dat om de financiële overzichten een getrouwe weergave te laten vormen het nodig kan zijn dat het management toelichtingen verstrekt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of
b. expliciet erkent dat het noodzakelijk kan zijn dat het management van een door het stelsel gesteld vereiste afwijkt dat de financiële overzichten een getrouwe weergave laten vormen. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend in buitengewoon zeldzame omstandigheden noodzakelijk geacht.

De term ‘compliance-stelsel’ wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat het naleven van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, maar de hierboven onder (a) of (b) genoemde erkenningen niet bevat.
Verantwoordelijke partij – Degene (of degenen) die:
a. in een direct reporting-opdracht verantwoordelijk is (zijn) voor het object van onderzoek; of
b. in een assertion based-opdracht verantwoordelijk is (zijn) voor de informatie omtrent het object van onderzoek (de bewering) en verantwoordelijk kan zijn voor het object van onderzoek.

De verantwoordelijke partij kan al dan niet degene zijn die aan de accountant de opdracht verstrekt (de opdrachtgever).
Verbonden partij – Hetzij een partij die: (Zie Par. A4–A7)
a. een verbonden partij is zoals omschreven in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
b. waar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale of geen vereisten inzake verbonden partijen vaststelt:
   1. een persoon of een andere entiteit is die direct of indirect via één of meer tussenpersonen zeggenschap over of significante invloed op de rapporterende entiteit heeft;
   2. een andere entiteit is waarover, respectievelijk waarop, de rapporterende entiteit direct of indirect via één of meer tussenpersonen zeggenschap heeft of significante invloed heeft; of
   3. een andere entiteit is die samen met de rapporterende entiteit onder gemeenschappelijke zeggenschap valt via:
      a. gemeenschappelijke eigendom met zeggenschap;
      b. eigenaren die naaste familieleden zijn; of
      c. gemeenschappelijke kernpersonen binnen het management.

Entiteiten die echter onder de gemeenschappelijke zeggenschap van een overheidsinstantie (dat wil zeggen een nationale, regionale of lokale overheid) vallen, worden niet als verbonden beschouwd tenzij zij significante transacties aangaan of op significante wijze middelen delen.
Vergelijkende cijfers – Ter vergelijking opgenomen informatie waarbij bedragen en andere toelichtingen voor de voorgaande verslagperiode worden opgenomen als een integrerend deel van de financiële overzichten over de lopende verslagperiode en bedoeld zijn om alleen te worden gelezen in relatie tot de bedragen en andere toelichtingen met betrekking tot de lopende verslagperiode (‘cijfers voor de lopende verslagperiode’ genoemd). De mate van detaillering in de overeenkomstige bedragen en toelichtingen wordt hoofdzakelijk bepaald door de relevantie ervan voor de cijfers voor de lopende verslagperiode.
Vergelijkende financiële overzichten – Ter vergelijking opgenomen informatie waarbij bedragen en overige toelichtingen voor de voorgaande verslagperiode worden opgenomen om te worden vergeleken met de financiële overzichten over de lopende verslagperiode maar waarnaar in het oordeel van de accountant wordt verwezen indien ze zijn gecontroleerd. Het niveau van in deze vergelijkende financiële overzichten opgenomen informatie is vergelijkbaar met dat van de financiële overzichten over de lopende verslagperiode.



Verzoek om negatieve bevestiging – Een verzoek dat de bevestigende partij uitsluitend rechtstreeks aan de accountant reageert indien de bevestigende partij niet met de informatie in het verzoek instemt.
Verzoek om positieve bevestiging – Een verzoek dat de bevestigende partij rechtstreeks aan de accountant reageert en aangeeft of de bevestigende partij al dan niet instemt met de informatie in het verzoek, dan wel de gevraagde informatie verstrekt.
Verzoeken om inlichtingen – Het verzoeken om inlichtingen bestaat uit het trachten te verkrijgen van informatie bij goed ingelichte personen met een financiële of niet-financiële functie binnen of buiten de entiteit.
Voorgaande accountant – De accountant van een ander auditkantoor die de financiële overzichten van een entiteit in de vorige verslagperiode heeft gecontroleerd en die door de huidige accountant is vervangen.
Waarneming – Bestaat uit het gadeslaan van een proces dat of een procedure die door anderen wordt uitgevoerd, bijvoorbeeld het waarnemen door de accountant van de voorraadopname door het personeel van de entiteit of van de uitvoering van interne beheersingsactiviteiten.
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing – Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening AccountantsOrganisaties (VAO)* of *Nadere Voorschriften AccountantsKantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance) en relevante ethische voorschriften*.
Zekerheid – (zie *Redelijke mate van zekerheid*).

200 Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de algehele verantwoordelijkheden van de onafhankelijke accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de Standaarden. In deze standaard worden in het bijzonder de algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant vastgesteld en wordt toelichting gegeven bij de aard en reikwijdte van een controle die is opgezet om de onafhankelijke accountant in staat te stellen deze doelstellingen te bereiken. In deze standaard worden tevens de reikwijdte, het gezag en de structuur van de Standaarden toegelicht en de vereisten betreffende de algemene verantwoordelijkheden van de onafhankelijke accountant vastgesteld die van toepassing zijn op alle controles, met inbegrip van de verplichting om aan de Standaarden te voldoen. De onafhankelijke accountant wordt hierna de 'accountant' genoemd.

2 De Standaarden zijn geschreven in de context van een controle van financiële overzichten door een accountant. Ze moeten naargelang in de gegeven omstandigheden nodig is, worden aangepast indien ze worden gebruikt voor controles van andere historische financiële informatie. De Standaarden behandelen niet de verantwoordelijkheden die op de accountant kunnen rusten op grond van wet- of regelgeving of andere voorschriften met betrekking tot, bijvoorbeeld, de openbare uitgifte van effecten. Dergelijke verantwoordelijkheden kunnen verschillen van de verantwoordelijkheden die in de Standaarden zijn vastgelegd. Bijgevolg is het de verantwoordelijkheid van de accountant, hoewel hij in dergelijke omstandigheden bepaalde aspecten van de Standaarden als nuttig kan ervaren, om ervoor te zorgen dat hij alle relevante verplichtingen op grond van wet- of regelgeving en professionele voorschriften naleeft.

Een controle van financiële overzichten

3 Het doel van een controle is bij te dragen aan de mate van vertrouwen dat de beoogde gebruikers stellen in de financiële overzichten. Dit wordt bewerkstelligd doordat de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld zijn in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving. Bij het merendeel van de stelsels inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden heeft dat oordeel betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven, of een getrouw beeld geven in overeenstemming met dat stelsel. Een overeenkomstig de Standaarden en relevante ethische voorschriften uitgevoerde controle stelt de accountant in staat dat oordeel te vormen. (Zie Par. A1)

4 De financiële overzichten die onderworpen zijn aan controle zijn die van de entiteit, opgesteld door het management van de entiteit onder de supervisie van de met governance belaste personen. De Standaarden leggen het management of de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op en doen geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle vertrekt echter van het uitgangspunt dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, bepaalde verantwoordelijkheden hebben erkend die vanuit het oogpunt van de uitvoering van de controle fundamenteel zijn. De controle van de financiële overzichten ontslaat noch het management noch de met governance belaste personen van hun verantwoordelijkheden. (Zie Par. A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9, A10 en A11)

5 De Standaarden schrijven voor dat de accountant als basis voor zijn oordeel een redelijke mate van zekerheid moet verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid. Dit wordt verkregen wanneer de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen teneinde het controlerisico (en dit is het risico dat een accountant een onjuist oordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van het materieel belang bevatten) terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Een redelijke mate van zekerheid is echter geen absolute mate van zekerheid omdat er inherente beperkingen aan een controle verbonden zijn die als gevolg hebben dat het grootste deel van de controle-informatie op basis waarvan de accountant zijn conclusies trekt en zijn oordeel vormt, eerder overtuigend is dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft. (Zie Par. A28, A29, A30, A31, A32, A33, A34, A35, A36, A37, A38, A39, A40, A41, A42, A43, A44, A45, A46, A47, A48, A49, A50, A51 en A52)

6 Het begrip materialiteit wordt door de accountant toegepast zowel bij het plannen en uitvoeren van de controle als bij het evalueren van het effect dat geconstateerde afwijkingen op de controle hebben en dat eventuele ongecorrigeerde afwijkingen van materieel belang op de financiële

overzichten hebben.[19] Over het algemeen worden afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang geacht indien daarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij een invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen. Oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit worden gemaakt in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de perceptie die de accountant heeft van de behoeften aan financiële informatie die de gebruikers van de financiële overzichten hebben, alsmede door de omvang en de aard van een afwijking, of door een combinatie van beide. Het oordeel van de accountant heeft betrekking op de financiële overzichten als geheel, en daarom is de accountant niet verantwoordelijk voor het detecteren van afwijkingen die niet van materieel belang zijn voor de financiële overzichten als geheel.

7 De Standaarden bevatten doelstellingen, vereisten en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die erop gericht zijn de accountant te ondersteunen bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. De Standaarden vereisen van de accountant dat hij professionele oordeelsvorming toepast en dat hij tijdens het plannen en uitvoeren van de controle een professioneel-kritische instelling handhaaft, waaronder:
- het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, op basis van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de interne beheersing van de entiteit;
- het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of er afwijkingen van materieel belang bestaan, door het opzetten en implementeren van passende manieren van inspelen op de ingeschatte risico's;
- het vormen van een oordeel over de financiële overzichten op basis van conclusies die uit de verkregen controle-informatie worden getrokken.

8 De vorm van het oordeel dat door de accountant tot uitdrukking wordt gebracht zal afhankelijk zijn van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede van eventuele van toepassing zijnde wet- of regelgeving. (Zie Par. A12 en A13)

9 De accountant kan ook bepaalde andere communicatie- en verslaggevingsverantwoordelijkheden hebben jegens gebruikers, het management, de met governance belaste personen of partijen buiten de entiteit met betrekking tot aangelegenheden die bij de controle aan de orde komen. Deze kunnen worden bepaald door de Standaarden of door de van toepassing zijnde wet- of regelgeving[20].

Ingangsdatum

10 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Algehele doelstellingen van de accountant

11 De algehele doelstellingen van de accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten zijn:

a. een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, om daarmee de accountant in staat te stellen een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld; en

b. in overeenstemming met de bevindingen van de accountant te rapporteren over de financiële overzichten en te communiceren zoals door de Standaarden wordt vereist.

12 In alle gevallen waarin geen redelijke mate van zekerheid kan worden verkregen en een oordeel met beperking in de controleverklaring in de gegeven omstandigheden onvoldoende is voor de rapportering van de financiële overzichten aan de beoogde gebruikers, vereisen de Standaarden dat de accountant een oordeelonthouding formuleert dan wel dat hij de opdracht teruggeeft (of zijn ontslag aanbiedt)[21], in het geval dit teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

Definities

13 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

[19] Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle* en Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*.

[20] Zie bijvoorbeeld Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen* en paragraaf 43 van Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*.

[21] In de Standaarden wordt enkel de term 'teruggeven van de opdracht' gebruikt.

a. *van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving* – Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management en, in voorkomend geval, door de met governance belaste personen wordt gehanteerd bij het opstellen van de financiële overzichten, dat aanvaardbaar is in het licht van de aard van de entiteit en de doelstelling van die financiële overzichten, dan wel dat op grond van wet- of regelgeving is vereist. De term ‘getrouw-beeld-stelsel’ wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat het naleven van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, alsmede:
1. impliciet of expliciet erkent dat om de financiële overzichten een getrouwe weergave te laten vormen het nodig kan zijn dat het management toelichtingen verstrekt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of
2. expliciet erkent dat het noodzakelijk kan zijn dat het management van een door het stelsel gestelde vereiste afwijkt om de financiële overzichten een getrouwe weergave te laten vormen. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend in buitengewoon zeldzame omstandigheden noodzakelijk geacht.
   De term ‘compliance-stelsel’ wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat het naleven van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, maar de hierboven onder (i) of (ii) genoemde erkenningen niet bevat.

b. *controle-informatie* – Informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop hij zijn oordeel baseert. Controle-informatie omvat zowel in de administratieve vastleggingen opgenomen informatie die ten grondslag ligt aan de financiële overzichten, als andere informatie. Voor de toepassing van de Standaarden:
1. is het voldoende zijn van controle-informatie de maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. Hoeveel controle-informatie nodig is, is afhankelijk van de inschatting door de accountant van de risico’s op een afwijking van materieel belang en van de kwaliteit van dergelijke controle-informatie;
2. is het geschikt zijn van controle-informatie de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie, dat wil zeggen de mate waarin de informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert.

c. *controlerisico* – Het risico dat de accountant een onjuist controleoordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Controlerisico is een functie van de risico’s op een afwijking van materieel belang en het ontdekkingsrisico.

d. *accountant* – De term ‘accountant’ wordt gebruikt om de persoon of personen aan te duiden die de controle uitvoert/uitvoeren, gewoonlijk de opdrachtpartner of andere leden van het opdrachtteam of, naargelang van toepassing, het kantoor. Wanneer een Standaard uitdrukkelijk bedoelt dat een vereiste of verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner moet worden vervuld, wordt de term ‘opdrachtpartner’ in plaats van de term ‘accountant’ gebruikt. ‘Opdrachtpartner’ en ‘kantoor’ moeten worden gelezen als verwijzende naar de termen die in de publieke sector als het equivalent daarvan worden gebruikt, wanneer dit relevant is.

e. *ontdekkingsrisico* – Het risico dat de werkzaamheden die door de accountant zijn uitgevoerd om het controlerisico terug te brengen naar een aanvaardbaar laag niveau een bestaande afwijking niet zullen detecteren en die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang zouden kunnen zijn.

f. *financiële overzichten* – Een gestructureerde weergave van historische financiële informatie, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, bedoeld om de economische middelen of verplichtingen die een entiteit op een zeker tijdstip heeft, of de veranderingen die zich daarin over een tijdsperiode hebben voorgedaan, in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving te communiceren. De daarop betrekking hebbende toelichtingen omvatten gewoonlijk een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. De term ‘financiële overzichten’ verwijst gewoonlijk naar een complete set financiële overzichten zoals vastgelegd door de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar kan ook verwijzen naar één enkel financieel overzicht.

g. *historische financiële informatie* – Informatie betreffende een specifieke entiteit die in financiële termen is uitgedrukt, in eerste instantie ontleend is aan het administratieve systeem van die entiteit en betrekking heeft op economische gebeurtenissen die in verslagperioden in het verleden hebben plaatsgevonden of op economische situaties of omstandigheden die zich op bepaalde momenten in het verleden hebben voorgedaan.

h. *management* – De persoon (personen) met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of alle met governance belaste personen tot het management, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan of een eigenaar-bestuurder.

i. *afwijking* – Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in een financieel overzicht en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die is vereist opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen voortkomen uit

fouten of uit fraude.
Wanneer de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen, dan wel of zij een getrouw beeld geven, omvatten afwijkingen ook de aanpassingen van bedragen, rubriceringen, presentatie of toelichtingen die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, noodzakelijk zijn opdat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen, dan wel een getrouw beeld geven.
j. *uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd* – Dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hebben erkend en begrijpen dat zij de volgende verantwoordelijkheden dragen die essentieel zijn voor het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden. Het betreft de verantwoordelijkheid:

1. voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave ervan, indien relevant;
2. voor de interne beheersing die het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, noodzakelijk achten om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; en
3. om de accountant te voorzien van:
   a. toegang tot alle informatie waarvan het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen kennis hebben en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
   b. aanvullende informatie die de accountant aan het management en, in voorkomend geval aan de met governance belaste personen kan vragen voor het doel van de controle; en
   c. onbeperkte toegang tot de personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen controle-informatie wordt verkregen.
   In het geval van een getrouw-beeld-stelsel kan (i) hierboven worden geherformuleerd als ‘voor het opstellen en het *getrouw* weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving’, dan wel ‘voor het opstellen van financiële overzichten *die een getrouw beeld geven* in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving’.
   Het ‘uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd’, kan ook het ‘uitgangspunt’ worden genoemd.

k. *professionele oordeelsvorming* – Het toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van standaarden inzake controle, verslaggeving en ethiek, bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de controleopdracht.
l. *professioneel-kritische instelling* – Een houding die onder meer gekenmerkt wordt door een onderzoekende instelling, het alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen die het gevolg zijn van fouten of fraude, en een kritische evaluatie van controle-informatie.
m. *redelijke mate van zekerheid* – In de context van een controle van financiële overzichten, een hoge, maar niet absolute, mate van zekerheid.
n. *risico op een afwijking van materieel belang* – Het risico dat de financiële overzichten, voorafgaand aan een controle, een afwijking van materieel belang bevatten. Dit risico bestaat uit twee componenten, als volgt beschreven op het niveau van beweringen:

1. *inherent risico* – De vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting voor een afwijking die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang is, voordat er rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen;
2. *intern beheersingsrisico* – Het risico dat een afwijking kan voorkomen in een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting die, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang is, niet wordt voorkomen of niet tijdig wordt gedetecteerd en hersteld door de interne beheersing van de entiteit.

o. *de met governance belaste personen* – De persoon (personen) of organisatie(s) (bijvoorbeeld een trustee van een vennootschap) die verantwoordelijk is (zijn) voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de entiteit en op de verantwoordingsplicht van de entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel tot de met governance belaste personen behoren, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder.

Vereisten

Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten

14 De accountant dient relevante ethische voorschriften na te leven, inclusief die inzake onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten. (Zie Par. A14, A15, A16 en A17)

Professioneel-kritische instelling

15 De accountant dient een controle met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren, waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie Par. A18, A19, A20, A21 en A22)

Professionele oordeelsvorming

16 De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een controle van de financiële overzichten professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie Par. A23, A24, A25, A26 en A27)

Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico

17 Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daarmee de accountant in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken, waarop hij zijn oordeel kan baseren. (Zie Par. A28, A29, A30, A31, A32, A33, A34, A35, A36, A37, A38, A39, A40, A41, A42, A43, A44, A45, A46, A47, A48, A49, A50, A51 en A52)

Het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden

Voldoen aan Standaarden die relevant zijn voor de controle

18 De accountant dient te voldoen aan alle Standaarden die relevant zijn voor de controle. Een Standaard is relevant voor de controle wanneer de Standaard van kracht isen de in de Standaard aangegeven omstandigheden bestaan. (Zie Par. A53, A54, A55, A56 en A57)
19 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van een Standaard, met inbegrip van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten teneinde de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A58, A59, A60, A61, A62, A63, A64, A65 en A66)
20 De accountant dient niet in zijn controleverklaring te vermelden dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden, tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard en met alle andere voor de controle relevante Standaarden.

Doelstellingen die in individuele Standaarden worden vermeld

21 Om de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken, dient de accountant bij het plannen en uitvoeren van de controle de in de relevante Standaarden vermelde doelstellingen te hanteren, rekening houdend met de onderlinge relaties tussen de Standaarden, om: (Zie Par. A67, A68 en A69)
   a. vast te stellen of het noodzakelijk is om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren naast die welke door de Standaarden zijn vereist, teneinde de in de Standaarden vermelde doelen te bereiken; en (Zie Par. A70)
   b. te evalueren of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. (Zie Par. A71)

Het voldoen aan relevante vereisten

22 Behoudens paragraaf 23 dient de accountant te voldoen aan alle vereisten van een Standaard, tenzij in de omstandigheden van de controle:
   a. de Standaard in zijn geheel niet relevant is; of
   b. het vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet is vervuld. (Zie Par. A72 en A73)
23 In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevant vereiste van een Standaard. In dergelijke omstandigheden dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om het oogmerk van dit vereiste te bereiken. De noodzaak dat de accountant van een relevant vereiste moet afwijken, komt naar verwachting alleen voor wanneer wordt vereist dat een specifieke maatregel wordt uitgevoerd en, in de

specifieke omstandigheden van de controle, deze maatregel niet effectief zou zijn om het oogmerk van het vereiste te bereiken. (Zie Par. A74)

Het niet bereiken van een doelstelling

24 Wanneer een doelstelling van een relevante Standaard niet kan worden bereikt, dient de accountant te evalueren of dit de accountant ervan weerhoudt de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken en daarmee vereist dat de accountant, overeenkomstig de Standaarden, zijn oordeel aanpast of de opdracht teruggeeft (in het geval teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving). Het niet bereiken van een doelstelling vormt een belangrijke aangelegenheid die documentatie vereist overeenkomstig Standaard 230[22]. (Zie Par. A75 en A76)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Een controle van financiële overzichten

Reikwijdte van de controle (Zie Par. 3)

A1 Het oordeel van de accountant over de financiële overzichten behandelt de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Een dergelijk oordeel wordt gebruikt bij alle controles van financiële overzichten. Om die reden biedt het oordeel van de accountant geen zekerheid, over bijvoorbeeld de toekomstige levensvatbaarheid van de entiteit, noch over de doelmatigheid dan wel de effectiviteit waarmee het management leiding heeft gegeven aan de entiteit. In sommige rechtsgebieden kan van toepassing zijnde wet- of regelgeving echter van de accountant vereisen dat hij een oordeel geeft over andere specifieke aangelegenheden zoals de effectiviteit van de interne beheersing of de mate van consistentie tussen een afzonderlijk managementrapport en de financiële overzichten. Hoewel de Standaarden vereisten en leidraden met betrekking tot dergelijke aangelegenheden bevatten, voor zover deze relevant zijn voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten, wordt van de accountant vereist verdere werkzaamheden uit te voeren indien hij aanvullende verantwoordelijkheden heeft om dergelijke oordelen te geven.

Het opstellen van de financiële overzichten (Zie Par. 4)

A2 Bij wet- of regelgeving kunnen de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen worden vastgesteld met betrekking tot de financiële verslaggeving. De omvang van deze verantwoordelijkheden of de wijze waarop zij worden beschreven, kan evenwel verschillen tussen rechtsgebieden. Ongeacht deze verschillen wordt een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle uitgevoerd vanuit het uitgangspunt dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hebben erkend en begrepen dat zij de verantwoordelijkheid hebben:

a. voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave daarvan, indien relevant;
b. voor de interne beheersing die het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen nodig achten om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; en
c. om de accountant te voorzien van:
    1. toegang tot alle informatie waarvan het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen kennis hebben en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
    2. aanvullende informatie die de accountant van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen kan vragen voor het doel van de controle; en
    3. onbeperkte toegang tot de personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen controle-informatie wordt verkregen.

A3 Het opstellen van de financiële overzichten door het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, vereist:

- het bepalen van het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving in de context van alle relevante wet- of regelgeving;
- het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met dat stelsel;

[22] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8(c).

- het opnemen van een adequate beschrijving van dat stelsel in de financiële overzichten.

Het opstellen van de financiële overzichten vereist dat het management oordeelsvorming toepast bij het doen van schattingen die in de gegeven omstandigheden redelijk zijn, alsmede het selecteren en toepassen van passende grondslagen voor financiële verslaggeving. Deze oordeelsvormingen worden gemaakt binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A4 Financiële overzichten kunnen zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is te voorzien in:
- de gemeenschappelijke behoefte aan financiële informatie van een brede groep gebruikers (d.w.z. 'financiële overzichten voor algemene doeleinden'); of
- de behoefte aan financiële informatie van specifieke gebruikers (dat wil zeggen 'financiële overzichten voor bijzondere doeleinden').

A5 Het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving omvat vaak standaarden voor financiële verslaggeving die zijn uitgevaardigd door een geautoriseerde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, dan wel op grond van door wet- of regelgeving gestelde vereisten. In sommige gevallen kan het stelsel inzake financiële verslaggeving zowel standaarden voor financiële verslaggeving die zijn bepaald door een geautoriseerde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, als standaarden op grond van door wet- of regelgeving gestelde vereisten omvatten. Andere bronnen kunnen richtinggevend zijn voor het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. In sommige gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving deze andere bronnen bevatten of zelfs uit alleen zulke bronnen bestaan. Dergelijke andere bronnen zijn onder meer:
- de wettelijke en ethische omgeving, waaronder wet- en regelgeving, rechterlijke uitspraken en professionele ethische verplichtingen met betrekking tot aangelegenheden inzake verslaggeving;
- gepubliceerde interpretaties inzake verslaggeving waar een verschillende mate van autoriteit van uitgaat, uitgebracht door organisaties die standaarden vaststellen, beroeps- of regelgevende organisaties;
- gepubliceerde opvattingen waar een verschillende mate van autoriteit van uitgaat, met betrekking tot opkomende verslaggevingskwesties, uitgebracht door organisaties die standaarden vaststellen, beroeps- of regelgevende organisaties;
- algemene en sectorspecifieke praktijken die algemeen erkend en gangbaar zijn; en
- literatuur inzake verslaggeving.

Wanneer het stelsel inzake financiële verslaggeving en de bronnen die richtinggevend zijn voor de toepassing ervan, dan wel de bronnen die het stelsel inzake financiële verslaggeving bevatten, met elkaar conflicteren, zal de bron met het hoogste gezag prevaleren.

A6 De door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten. Hoewel het stelsel mogelijk niet voorschrijft hoe alle transacties of gebeurtenissen administratief moeten worden verwerkt of toegelicht, bevat het gewoonlijk voldoende algemene beginselen die kunnen dienen als basis voor het ontwikkelen en toepassen van grondslagen voor de financiële verslaggeving die consistent zijn met de concepten die ten grondslag liggen aan de door het stelsel gestelde vereisten.

A7 Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving zijn getrouw-beeld-stelsels, terwijl andere compliance-stelsels zijn. Stelsels inzake financiële verslaggeving die voornamelijk de standaarden voor financiële verslaggeving bevatten die zijn opgesteld door een organisatie die bevoegd of erkend is om standaarden uit te vaardigen die door entiteiten worden gebruikt bij het opstellen van financiële overzichten voor algemene doeleinden, zijn vaak opgezet om tot een getrouwe weergave te komen, bijvoorbeeld de International Financial Reporting Standards (IFRS), die door de International Accounting Standards Board (IASB) zijn uitgebracht.

A8 De door het stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten bepalen ook waaruit een volledige set financiële overzichten bestaat. Bij veel stelsels zijn de financiële overzichten bedoeld om informatie te verstrekken betreffende de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van een entiteit. Voor dergelijke stelsels zou een volledige set financiële overzichten bestaan uit een balans, een winst- en verliesrekening, een mutatieoverzicht van het eigen vermogen, een kasstroomoverzicht en daarop betrekking hebbende toelichtingen. Voor sommige andere stelsels inzake financiële verslaggeving zou één enkel financieel overzicht en de daarop betrekking hebbende toelichtingen een complete set van financiële overzichten kunnen vormen:
- de International Public Sector Accounting Standard (IPSAS), *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*, die is uitgebracht door de International Public Sector Accounting Standards Board, bepaalt bijvoorbeeld dat het belangrijkste financiële overzicht een overzicht is van ontvangsten en betalingen wanneer een entiteit in de publieke sector haar financiële overzichten opstelt in overeenstemming met die IPSAS;
- andere voorbeelden van een enkel financieel overzicht, waarvan elk overzicht daarbij horende toelichtingen zal bevatten, zijn:

- balans;
- winst- en verliesrekening of overzicht van activiteiten;
- overzicht van ingehouden winsten;
- overzicht van kasstromen;
- overzicht van activa en passiva waarin het eigen vermogen niet is opgenomen;
- overzicht van de mutaties in het eigen vermogen;
- overzicht van opbrengsten en kosten;
- overzicht van activiteiten per productgroep.

A9 Standaard 210 stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor het bepalen van de aanvaardbaarheid van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving[23]. Standaard 800 behandelt bijzondere overwegingen wanneer financiële overzichten worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden[24].

A10 Vanwege de significantie van het uitgangspunt voor de uitvoering van een controle wordt er van de accountant vereist dat hij de overeenstemming van het management verkrijgt en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, dat zij de verantwoordelijkheden zoals uiteengezet in paragraaf A2 erkennen en begrijpen, als een vooraf te vervullen voorwaarde alvorens de controleopdracht te aanvaarden[25].

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A11 De mandaten voor controles van de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector kunnen ruimer zijn dan die van andere entiteiten. Als gevolg daarvan kan het uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management, op basis waarvan een controle van de financiële overzichten wordt uitgevoerd, een aantal aanvullende verantwoordelijkheden bevatten, zoals de verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van transacties en gebeurtenissen in overeenstemming met de wet- en regelgeving of met andere van kracht zijnde voorschriften[26].

De vorm van het oordeel van de accountant (Zie Par. 8)

A12 Het oordeel dat door de accountant tot uitdrukking wordt gebracht, heeft betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De vorm van het oordeel van de accountant is echter wel afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en van eventuele van toepassing zijnde wet- of regelgeving. De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten vereisten die betrekking hebben op de presentatie van de financiële overzichten; voor dergelijke stelsels houdt het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving ook de presentatie in.

A13 Wanneer het stelsel inzake financiële verslaggeving een getrouw-beeld-stelsel is, wat in het algemeen het geval is voor financiële overzichten voor algemene doeleinden, heeft het door de Standaarden vereiste oordeel betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven, dan wel of zij een getrouw beeld geven. Wanneer het stelsel inzake financiële verslaggeving een compliance-stelsel is, heeft het vereiste oordeel betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het stelsel zijn opgesteld. Tenzij het duidelijk anders is aangegeven, omvatten verwijzingen in de Standaarden naar het oordeel van de accountant beide vormen van het oordeel van de accountant.

Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten (Zie Par. 14)

A14 De accountant is onderworpen aan relevante ethische voorschriften, inclusief die inzake onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten. Relevante ethische voorschriften omvatten gewoonlijk de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA) betreffende een controle van financiële overzichten tezamen met nationale voorschriften die strikter zijn.

A15 De VGBA bevat de fundamentele beginselen van de beroepsethiek die relevant zijn voor de accountant wanneer hij een controle van financiële overzichten uitvoert en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing van die beginselen. De fundamentele beginselen die

[23] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(a).
[24] Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 8.
[25] Standaard 210, paragraaf 6(b).
[26] Zie paragraaf A57.

van de accountant worden vereist om aan de VGBA te voldoen zijn:
a. professionaliteit;
b. integriteit;
c. objectiviteit;
d. vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
e. vertrouwelijkheid.

A16 Bij een controleopdracht is het in het algemeen belang, en daarom door de VGBA vereist dat de accountant onafhankelijk is van de entiteit die aan de controle is onderworpen. In de VGBA wordt onafhankelijkheid beschreven als enerzijds onafhankelijkheid in wezen en anderzijds onafhankelijkheid in schijn. De onafhankelijke uitvoering van de controleopdracht waarborgt de mogelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant om zich een oordeel te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn oordeel zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt het vermogen van de accountant om met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

A17 De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[27,28], behandelen de verantwoordelijkheden van het kantoor om zijn systeem van kwaliteitsbeheersing voor controleopdrachten vast te stellen en te onderhouden. De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing bepaalt de verantwoordelijkheden van het kantoor om beleidslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om aan het kantoor een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat het kantoor en het personeel ervan relevante ethische voorschriften naleven, inclusief inzake onafhankelijkheid[29]. In Standaard 220 worden de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner met betrekking tot relevante ethische voorschriften uiteengezet. Deze omvatten het alert blijven, middels waarneming en het verzoeken om inlichtingen naargelang noodzakelijk, op informatie die het niet naleven door leden van het opdrachtteam van relevante ethische voorschriften aantoont, het bepalen van de passende actie wanneer aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner worden gebracht die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd, alsmede het vormen van een conclusie omtrent het naleven van de onafhankelijkheidsvoorschriften die op de controleopdracht van toepassing zijn.[30] In Standaard 220 wordt erkend dat het opdrachtteam het recht heeft om te steunen op een stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor om zijn verantwoordelijkheden na te komen betreffende kwaliteitsbeheersingsprocedures die van toepassing zijn op de individuele controleopdracht, tenzij de informatie die door het kantoor of andere partijen verstrekt wordt, het tegendeel doet veronderstellen.

Professioneel-kritische instelling (Zie Par. 15)

A18 Een professioneel-kritische instelling houdt onder meer het alert zijn op het volgende in:
- controle-informatie die in tegenspraak is met andere verkregen controle-informatie;
- informatie die de betrouwbaarheid van documenten en van de verkregen antwoorden op het verzoeken om inlichtingen die als controle-informatie gebruikt worden, ter discussie stelt;
- situaties die wijzen op mogelijke fraude;
- omstandigheden die wijzen op de behoefte aan aanvullende controlewerkzaamheden naast die welke door de Standaarden vereist zijn.

A19 Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de hele controle is nodig wanneer de accountant bijvoorbeeld de risico's moet reduceren van:
- het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden;
- het te veel generaliseren wanneer er conclusies worden getrokken uit controlewaarnemingen;
- het hanteren van onjuiste veronderstellingen bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden en bij het evalueren van de resultaten ervan.

A20 Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische evaluatie van controle-informatie. Dit houdt onder meer in dat tegenstrijdige controle-informatie, de betrouwbaarheid van documenten en verkregen antwoorden op het verzoeken om inlichtingen, alsmede andere van het management en de met governance belaste personen verkregen informatie ter discussie wordt gesteld. Het houdt ook het overwegen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie in het licht van de omstandigheden, bijvoorbeeld in het geval dat frauderisicofactoren bestaan en één enkel document, dat van een zodanige aard is dat het vatbaar is voor fraude, de enige onderbouwende controle-informatie is voor een van materieel belang zijnd bedrag in de financiële overzichten.

---

[27] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten* (NVAK assurance).
[28] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 2.
[29] Wta, artikel 19/Bta, artikel 27–28/VAO, artikel 15–30, respectievelijk NVAK assurance, artikel 12 en 32–56.
[30] Standaard 220, paragraaf 9, 10 en 11.

A21 De accountant mag de vastleggingen en documenten als echt beschouwen tenzij hij redenen heeft om het tegendeel te denken. Van de accountant wordt niettemin vereist dat hij de betrouwbaarheid overweegt van de informatie die als controle-informatie wordt gebruikt[31]. In geval van twijfel aan de betrouwbaarheid van de informatie of in geval van aanwijzingen van mogelijke fraude (bijvoorbeeld als situaties die tijdens de controle geïdentificeerd zijn ertoe leiden dat de accountant ervan overtuigd is dat het document niet authentiek is of dat termen in een document vervalst zouden kunnen zijn), vereisen de Standaarden van de accountant dat hij verder onderzoek doet en bepaalt welke wijzigingen van of toevoegingen aan de controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn om de aangelegenheid op te lossen[32].

A22 Van de accountant kan niet worden verwacht dat hij eerdere ervaringen met de eerlijkheid en integriteit van het management en de met governance belaste personen negeert. De opvatting dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn, ontslaat de accountant evenwel niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven of staat niet toe dat hij zich tevreden stelt met minder dan overtuigende controle-informatie bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.

Professionele oordeelsvorming (Zie Par. 16)

A23 Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een controle. Dit is zo omdat de interpretatie van relevante ethische vereisten en de Standaarden en de weloverwogen beslissingen die tijdens een controle vereist zijn, niet kunnen worden gemaakt zonder een beroep te doen op een relevante kennis van zaken en op relevante ervaring met de feiten en de omstandigheden. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk betreffende beslissingen over:

- materialiteit en controlerisico;
- de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden die gebruikt worden om aan de vereisten van de Standaarden te voldoen en om controle-informatie te verzamelen;
- het evalueren van de vraag of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en van de vraag of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen van elke Standaard en daarmee de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken;
- het evalueren van de door het management gemaakte oordeelsvormingen bij het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit;
- het trekken van conclusies die gebaseerd zijn op de verkregen controle-informatie, bijvoorbeeld, het inschatten van de redelijkheid van de schattingen die gemaakt zijn door het management bij het opstellen van de financiële overzichten.

A24 Het onderscheidende kenmerk van de van de zijde van de accountant verwachte professionele oordeelsvorming is dat deze wordt toegepast door een accountant wiens training, kennis en ervaring een hulpmiddel vormen bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvorming te komen.

A25 Het toepassen van professionele oordeelsvorming in welke zaak dan ook is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die de accountant bekend zijn. Consultatie inzake ingewikkelde of omstreden aangelegenheden tijdens het verloop van de controle zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten het kantoor, zoals die door Standaard 220 worden vereist[33],helpt de accountant weloverwogen en redelijke oordeelsvormingen maken.

A26 Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd op basis van de vraag of de bereikte oordeelsvorming een deskundige toepassing van de controle- en verslaggevingsbeginselen weerspiegelt en passend is in het licht van, en consistent is met de feiten en omstandigheden die bekend zijn bij de accountant tot aan de datum van de controleverklaring.

A27 Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast tijdens het gehele verloop van de controle. Zij dient tevens op een passende wijze te worden gedocumenteerd. In dit opzicht wordt er van de accountant vereist om voldoende controledocumentatie op te stellen teneinde een ervaren accountant die niet eerder met de controle te maken heeft gehad, in staat te stellen, de significante professionele oordeelsvormingen te begrijpen die gemaakt worden om tot conclusies te komen over significante aangelegenheden die tijdens de controle aan het licht komen[34]. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beslissingen die niet op andere wijze door de feiten en de omstandigheden van de opdracht of door voldoende en geschikte controle-informatie worden onderbouwd.

---

[31] Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 7, 8 en 9.
[32] Standaard 240, paragraaf 13; Standaard 500, paragraaf 11; en Standaard 505, *Externe bevestigingen*, paragraaf 10, 11 en 16.
[33] Standaard 220, paragraaf 18.
[34] Standaard 230, paragraaf 8.

Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico (Zie Par. 5 en 17)

Het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie

A28 Controle-informatie is noodzakelijk om het oordeel van de accountant en de controleverklaring te onderbouwen. Zij is cumulatief van aard en is hoofdzakelijk verkregen uit controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd tijdens het verloop van de controle. Zij kan echter ook informatie bevatten die uit andere bronnen is verkregen, zoals eerdere controles (op voorwaarde dat de accountant heeft bepaald of er zich sinds de vorige controle veranderingen hebben voorgedaan die relevant zouden kunnen zijn voor de lopende controle[35]) of de kwaliteitsbeheersingsprocedures van een kantoor voor cliëntaanvaarding en -continuering. Naast andere bronnen binnen en buiten de entiteit zijn de administratieve vastleggingen van een entiteit een belangrijke bron van controle-informatie. Informatie die als controle-informatie gebruikt wordt, zou tevens door een in dienst van of door de entiteit ingeschakelde deskundige kunnen zijn opgesteld. Controle-informatie omvat zowel informatie die de beweringen van het management onderbouwt en ondersteunt, als elke informatie die dergelijke beweringen tegenspreekt. Bovendien wordt in sommige gevallen het feit dat dergelijke informatie niet voorhanden is (bijvoorbeeld het management dat weigert de gevraagde bevestigingen te verstrekken) door de accountant gebruikt, waardoor het ook controle-informatie vormt. Het merendeel van de werkzaamheden van de accountant bij het vormen van zijn oordeel bestaat uit het verkrijgen en evalueren van controle-informatie.

A29 Er bestaat een onderling verband tussen het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie. Het voldoende zijn is de maatstaf voor de kwantiteit van controle-informatie. De kwantiteit van de benodigde controle-informatie wordt beïnvloed door de inschatting die de accountant maakt van de risico's op afwijkingen (hoe hoger de ingeschatte risico's, des te meer controle-informatie er waarschijnlijk wordt vereist) en ook door de kwaliteit van de benodigde controle-informatie (hoe hoger de kwaliteit, des te minder controle-informatie er kan worden vereist). Het is echter mogelijk dat het verkrijgen van meer controle-informatie de slechte kwaliteit ervan niet compenseert.

A30 Het geschikt zijn is de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie, dat wil zeggen de mate waarin de informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert. De betrouwbaarheid van controle-informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard van die bron en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waarin zij is verkregen.

A31 De vraag of voldoende en geschikte controle-informatie werd verkregen om het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daarmee de accountant in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel moet baseren, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. In Standaard 500 en andere relevante Standaarden worden aanvullende vereisten vastgesteld en verdere leidraden verschaft die voor het gehele verloop van de controle van toepassing zijn met betrekking tot aspecten die de accountant in aanmerking neemt teneinde voldoende geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Controlerisico

A32 Het controlerisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en van het ontdekkingsrisico. Het inschatten van risico's is gebaseerd op de uitvoering van controlewerkzaamheden met het doel informatie te verkrijgen die voor dat doel noodzakelijk is en controle-informatie die tijdens de controle is verkregen. Het inschatten van risico's is eerder een zaak van professionele oordeelsvorming dan een zaak die met precisie kan worden berekend.

A33 Voor de toepassing van de Standaarden omvat het controlerisico niet het risico dat de accountant een oordeel tot uitdrukking zou kunnen brengen over het feit dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten wanneer dit niet het geval is. Dit risico is gewoonlijk niet significant. Daarnaast is het controlerisico een technische term die betrekking heeft op het controleproces; het verwijst niet naar de bedrijfsrisico's van de accountant zoals het verliezen van een rechtszaak, negatieve publiciteit of andere gebeurtenissen die zich voordoen in het kader van de controle van financiële overzichten.

Risico's van een afwijking van materieel belang

A34 De risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan op twee niveaus:
- het niveau van de financiële overzichten als geheel; en

[35] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 9.

- het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

A35 Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel verwijzen naar de risico's op een afwijking van materieel belang die op de financiële overzichten als geheel een diepgaande invloed hebben en die potentieel vele beweringen kunnen beïnvloeden.

A36 Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen worden ingeschat teneinde de aard, timing en omvang te bepalen van verdere controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Deze controle-informatie stelt de accountant in staat om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten bij een aanvaardbaar laag niveau van controlerisico. Accountants volgen verschillende benaderingen om de doelstelling van de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang te bereiken. De accountant kan bijvoorbeeld gebruikmaken van een model dat de algemene relatie van de componenten van het controlerisico in wiskundige termen uitdrukt, teneinde een aanvaardbaar niveau van ontdekkingsrisico te bereiken. Sommige accountants vinden een dergelijk model bruikbaar wanneer zij controlewerkzaamheden plannen.

A37 De risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen bestaan uit twee componenten: het inherente risico en het interne beheersingsrisico. Het inherente risico en het interne beheersingsrisico zijn risico's van de entiteit; zij bestaan onafhankelijk van de controle van de financiële overzichten.

A38 Het inherente risico is hoger voor sommige beweringen en sommige daarmee verband houdende transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen dan voor andere. Dit risico kan bijvoorbeeld hoger zijn voor complexe berekeningen of voor rekeningen die bestaan uit bedragen voortkomend uit schattingen die onderhevig zijn aan een significante schattingsonzekerheid. Externe omstandigheden die aanleiding geven tot bedrijfsrisico's kunnen ook het inherente risico beïnvloeden. Technologische ontwikkelingen bijvoorbeeld zouden een bepaald product verouderd kunnen maken, waardoor de voorraad mogelijk meer vatbaar wordt voor overwaardering. Factoren binnen de entiteit en haar omgeving die betrekking hebben op meerdere dan wel op alle soorten transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen kunnen ook het inherente risico beïnvloeden dat verbonden is aan een specifieke bewering. Voorbeelden van dergelijke factoren zijn onder meer een gebrek aan voldoende werkkapitaal om de activiteiten voort te zetten en een stagnerende sector die wordt gekenmerkt door een groot aantal faillissementen.

A39 Het interne beheersingsrisico is een functie van de effectiviteit van het opzetten, het implementeren en het onderhouden door het management van de interne beheersing teneinde in te spelen op geïdentificeerde risico's die het bereiken van de doelstellingen van de entiteit die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in gevaar brengen. Ongeacht hoe goed de interne beheersing is opgezet en in werking gesteld, kan de interne beheersing de risico's op een afwijking van materieel belang echter alleen terugbrengen, en niet elimineren, vanwege de inherente beperkingen van interne beheersing zelf. Voorbeelden hiervan zijn onder meer de mogelijkheid van menselijke fouten of vergissingen, interne beheersingsmaatregelen die worden omzeild via samenspanning en het onterecht doorbreken daarvan door het management. Derhalve zal er altijd enig intern beheersingsrisico bestaan. De Standaarden stellen de voorwaarden vast waaronder van de accountant wordt vereist, of waaronder hij er zelf voor mag opteren, om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen teneinde de aard, timing en omvang van de uit te voeren gegevensgerichte controles te bepalen[36].

A40 De Standaarden verwijzen gewoonlijk niet afzonderlijk naar het inherente risico en het interne beheersingsrisico, maar eerder naar een gecombineerde inschatting van de 'risico's op een afwijking van materieel belang'. De accountant kan echter wel een afzonderlijke of een gecombineerde schatting maken van het inherente risico en het interne beheersingsrisico, afhankelijk van welke controletechnieken of -methodologieën de voorkeur genieten, en van praktische overwegingen. Het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang kan in kwantitatieve termen, zoals een percentage, of in non-kwantitatieve termen worden uitgedrukt. In elk geval is de noodzaak dat de accountant passende risico-inschattingen maakt belangrijker dan de verschillende benaderingen volgens welke deze kunnen worden gemaakt.

A41 Standaard 315 stelt vereisten vast en geeft richtlijnen inzake het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen.

[36] Standaard 330, *Het inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 en 17.

Ontdekkingsrisico

A42 Voor een gegeven niveau van controlerisico is het aanvaardbare niveau van ontdekkingsrisico omgekeerd evenredig aan de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Bijvoorbeeld, hoe groter de risico's op een afwijking van materieel belang door de accountant worden ingeschat, des te kleiner zal het ontdekkingsrisico zijn dat kan worden geaccepteerd en derhalve des te overtuigender zal de controle-informatie zijn die door de accountant wordt vereist.

A43 Het ontdekkingsrisico heeft betrekking op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die door de accountant zijn bepaald teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Het is derhalve een functie van de effectiviteit van de controlemaatregel en van de uitvoering daarvan door de accountant. Aangelegenheden als:
- adequate planning;
- passende toewijzing van personeel aan het opdrachtteam;
- het hanteren van een professioneel-kritische instelling; en
- toezicht op en evaluatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;

helpen om de effectiviteit van een controlemaatregel en van de uitvoering daarvan te verbeteren, alsmede om de mogelijkheid te verminderen dat een accountant een ongeschikte controlemaatregel zou kunnen selecteren, een geschikte controlemaatregel verkeerd zou kunnen uitvoeren dan wel controlebevindingen verkeerd zou kunnen interpreteren.

A44 De Standaarden 300[37] en 330 stellen vereisten vast en verschaffen leidraden met betrekking tot het plannen van een controle van financiële overzichten en het inspelen door de accountant op ingeschatte risico's. Het ontdekkingsrisico kan echter alleen worden teruggebracht, en niet worden geëlimineerd, vanwege de inherente beperkingen van een controle. Derhalve zal er altijd een bepaalde mate van ontdekkingsrisico bestaan.

Inherente beperkingen van een controle

A45 De accountant wordt niet verondersteld en is evenmin in staat het ontdekkingsrisico tot nihil terug te brengen en hij kan om die reden niet de absolute mate van zekerheid verkrijgen dat de financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten. Dit komt omdat er inherente beperkingen van een controle zijn, die ertoe leiden dat het grootste deel van de controle-informatie op basis waarvan de accountant tot conclusies komt en zijn oordeel vormt, eerder overtuigend is dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft. De inherente beperkingen van een controle vloeien voort uit:
- de aard van financiële verslaggeving;
- de aard van controlewerkzaamheden; en
- de noodzaak om de controle binnen een redelijke tijdspanne en tegen redelijke kosten uit te voeren.

De aard van financiële verslaggeving

A46 Het opstellen van financiële overzichten houdt in dat het management een inschatting maakt bij het toepassen van de vereisten van het voor de entiteit van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op de feiten en omstandigheden van de entiteit. Bovendien houden vele elementen in financiële overzichten subjectieve beslissingen of evaluaties dan wel een mate van onzekerheid in, en kan een aantal acceptabele interpretaties of oordeelsvormingen mogelijk zijn. Als gevolg daarvan zijn sommige elementen in financiële overzichten onderhevig aan een inherente mate van variabiliteit die niet kan worden geëlimineerd door het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden. Dit is bijvoorbeeld vaak het geval bij bepaalde schattingen. De Standaarden vereisen desalniettemin dat de accountant speciale aandacht besteedt aan de vraag of schattingen redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de daarmee verband houdende toelichtingen, alsmede aan de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, met inbegrip van de indicatoren van mogelijke tendentie bij de oordeelsvormingen van het management[38].

De aard van controlewerkzaamheden

A47 Er bestaan praktische en wettelijke beperkingen met betrekking tot de mogelijkheid van de accountant om controle-informatie te verkrijgen. Bijvoorbeeld:

---

[37] Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten.*

[38] Standaard 540, *De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop* en Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 12.

- bestaat de mogelijkheid dat het management of andere personen, al dan niet opzettelijk, niet alle informatie verstrekken die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten of die is opgevraagd door de accountant. Derhalve is de accountant niet zeker van de volledigheid van de informatie, zelfs al heeft hij de controlewerkzaamheden uitgevoerd teneinde de zekerheid te verkrijgen dat alle relevante informatie is verkregen;
- kan fraude gepaard gaan met geavanceerde en zorgvuldig georganiseerde constructies die zijn opgezet om deze te verhullen. Daarom is het mogelijk dat de controlewerkzaamheden die worden gebruikt om controle-informatie te verkrijgen niet effectief zijn om een opzettelijke afwijking te detecteren, waarbij bijvoorbeeld sprake kan zijn van samenspanning gericht op het vervalsen van documenten, die ertoe kan leiden dat de accountant van mening is dat de controle-informatie geldig is terwijl dit niet het geval is. De accountant is niet opgeleid als deskundige in het verifiëren van de authenticiteit van documenten is en evenmin kan deze competentie van hem worden verwacht;
- een controle is geen officieel onderzoek naar vermeend wangedrag. Derhalve heeft de accountant geen specifieke, op grond van de wet verleende bevoegdheden, zoals de bevoegdheid om huiszoekingen uit te voeren, die nodig kan zijn voor een dergelijk onderzoek.

Tijdigheid van financiële verslaggeving en het evenwicht tussen baten en kosten

A48 De accountant kan het aspect moeilijkheid, tijd of kosten op zichzelf niet als geldige basis hanteren om een controlemaatregel niet uit te voeren wanneer daarvoor geen alternatief bestaat, of om genoegen te nemen met informatie die minder dan overtuigend is. Een passende planning helpt bij het beschikbaar maken van voldoende tijd en middelen bij het uitvoeren van de controle. Desondanks neemt de relevantie van de informatie, en daarmee zijn waarde, doorgaans met de tijd af en moet worden gestreefd naar een balans tussen de betrouwbaarheid van informatie en de kosten daarvan. Dit wordt erkend in bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving (zie bijvoorbeeld het *Raamwerk voor de opstelling en presentatie van jaarrekeningen* van de IASB). Daarom bestaat onder de gebruikers van financiële overzichten de verwachting dat de accountant binnen een redelijke tijdspanne en tegen redelijke kosten een oordeel over de financiële overzichten zal vormen, ermee rekening houdend dat het praktisch onuitvoerbaar is om alle bestaande informatie te volgen of om elke aangelegenheid op uitputtende wijze te onderzoeken in de veronderstelling dat de informatie foutief of frauduleus is tot het tegendeel is bewezen.

A49 Daarom is het noodzakelijk dat de accountant:
- de controle op zodanige wijze plant dat deze op een effectieve manier zal worden uitgevoerd;
- controle-inspanningen richt op gebieden waar de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten het grootst worden geacht, en dienovereenkomstig minder inspanningen richt op andere gebieden; en
- toetsingen en andere middelen gebruikt om populaties te onderzoeken op afwijkingen.

A50 In het licht van de benaderingen die beschreven staan in paragraaf A49, bevatten de Standaarden vereisten voor het plannen en het uitvoeren van de controle en vereisen zij van de accountant dat hij onder meer:
- een basis heeft voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang zowel op het niveau van de financiële overzichten als op dat van beweringen, door risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden uit te voeren;[39] en
- toetsingen en andere middelen gebruikt om populaties te onderzoeken op een manier die voor de accountant een redelijke basis vormt om conclusies betreffende de populatie te trekken.[40]

Andere aangelegenheden die de inherente beperkingen van een controle beïnvloeden

A51 Wat bepaalde beweringen of objecten van onderzoek betreft, gaan bijzonder significante potentiële effecten uit van de inherente beperkingen van de mogelijkheid van de accountant om afwijkingen van materieel belang te detecteren. Het gaat hierbij onder meer om beweringen of objecten van onderzoek in verband met:
- fraude, in het bijzonder fraude waarbij het senior management is betrokken of waarbij sprake is van samenspanning (Zie Standaard 240 voor verdere bespreking);
- het bestaan en de volledigheid van de relaties tussen en de transacties met verbonden

---

[39] Standaard 315, paragraaf 5, 6, 7, 8, 9 en 10.
[40] Standaard 330, Standaard 500, Standaard 520, *Cijferanalyses* en Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*.

partijen (Zie Standaard 550[41] voor verdere bespreking);
- gevallen van niet-naleven van wet- en regelgeving. (Zie Standaard 250[42] voor verdere bespreking);
- toekomstige gebeurtenissen of situaties die ertoe kunnen leiden dat een entiteit niet langer in staat is haar continuïteit te waarborgen. (Zie Standaard 570[43] voor verdere behandeling)

In relevante Standaarden worden specifieke controlewerkzaamheden vermeld die bijdragen tot het beperken van het effect van deze inherente beperkingen.

A52 Vanwege de inherente beperkingen van een controle bestaat een onvermijdbaar risico dat sommige afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten niet gedetecteerd worden, zelfs al is de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de Standaarden uitgevoerd. Derhalve zal een ontdekking naderhand van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg is van fraude of van fouten, op zichzelf geen indicatie zijn voor het niet overeenkomstig de Standaarden controleren van de financiële overzichten. De inherente beperkingen van een controle rechtvaardigen evenwel niet dat de accountant zich tevreden stelt met minder dan overtuigende controle-informatie. Of de accountant een controle overeenkomstig de Standaarden heeft uitgevoerd, wordt bepaald door de controlewerkzaamheden die in de gegeven omstandigheden worden uitgevoerd, het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie die als resultaat daarvan is verkregen en de geschiktheid van de controleverklaring op basis van een evaluatie van die controle-informatie in het licht van de algehele doelstellingen van de accountant.

Het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden

Aard van de Standaarden (Zie Par. 18)

A53 Als geheel genomen, voorzien de Standaarden in standaarden voor de werkzaamheden van de accountant met het oog op het bereiken van de algehele doelstellingen van de accountant. De Standaarden hebben zowel betrekking op de algemene verantwoordelijkheden van de accountant als op de verdere overwegingen van de accountant die relevant zijn voor het toepassen van die verantwoordelijkheden op specifieke onderwerpen.

A54 De reikwijdte, de ingangsdatum, en elke specifieke beperking van de toepasbaarheid van een specifieke Standaard wordt in de Standaard verduidelijkt. Tenzij dit in de Standaard anders wordt aangegeven, is het de accountant toegestaan een Standaard toe te passen vóór de ingangsdatum die daarin is bepaald.

A55 Bij het uitvoeren van een controle kan van de accountant worden vereist om naast de Standaarden ook te voldoen aan door wet- of regelgeving gestelde vereisten. De Standaarden doen geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een controle van de financiële overzichten regelt. In het geval dat dergelijke wet- of regelgeving afwijkt van de Standaarden, zal een controle die alleen in overeenstemming met zulke wet- of regelgeving is uitgevoerd, niet automatisch aan de Standaarden voldoen.

A56 De accountant kan de controle ook in overeenstemming met zowel de Standaarden als de controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied of land uitvoeren. In dergelijke gevallen kan het naast het voldoen aan iedere Standaard die relevant is voor de controle, noodzakelijk zijn dat de accountant aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert teneinde te voldoen aan de relevante standaarden van dat rechtsgebied of land.

Specifieke aandachtspunten voor controles in de publieke sector

A57 De Standaarden zijn relevant voor opdrachten in de publieke sector. De verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector kunnen echter mede worden bepaald door het controlemandaat of door verplichtingen voor entiteiten in de publieke sector die voortkomen uit wet- en regelgeving of uit andere van kracht zijnde voorschriften (zoals ministeriële aanwijzingen, vereisten op grond van het overheidsbeleid, of besluiten van de wetgever) die een bredere reikwijdte kunnen hebben dan een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle van financiële overzichten. Deze aanvullende verantwoordelijkheden worden in de Standaarden niet behandeld. Ze worden mogelijk behandeld in de publicaties van de International Organization of Supreme Audit Institutions of van nationale organisaties die standaarden vaststellen, of in leidraden die ontwikkeld zijn door controle-instanties binnen de overheid.

---

[41] Standaard 550, *Verbonden Partijen*.
[42] Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*.
[43] Standaard 570, *Continuïteit*.

Inhoud van de Standaarden (Zie Par. 19)

A58 Naast doelstellingen en vereisten (vereisten worden in de Standaarden aangegeven door middel van een formulering met 'dienen') bevat een Standaard ook leidraden in de vorm van toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Een Standaard kan ook inleidende teksten bevatten die de context verschaffen die relevant is om de Standaard en de definities goed te kunnen begrijpen. De gehele tekst van een Standaard is derhalve relevant voor het begrijpen van de doelstellingen die in een Standaard worden vermeld en voor de behoorlijke toepassing van de vereisten van een Standaard.

A59 Indien noodzakelijk bevatten de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verdere uitleg over de vereisten van een Standaard en leidraden bij het uitvoeren ervan. In het bijzonder kan deze informatie:

- nadere uitleg bevatten van wat een vereiste inhoudt of wat het is bedoeld te omvatten;
- voorbeelden bevatten van werkzaamheden die in de gegeven omstandigheden van toepassing kunnen zijn.

Terwijl dergelijke leidraden op zich geen vereisten vormen, zijn ze relevant voor de behoorlijke toepassing van de vereisten van een Standaard. De toepassing van de vereisten en nadere toelichtingen daarop kunnen ook achtergrondinformatie verschaffen over aangelegenheden die in een Standaard worden behandeld.

A60 Bijlagen maken deel uit van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Het doel en het beoogde gebruik van een bijlage worden uiteengezet in het centrale deel van de desbetreffende Standaard of in de titel of de inleidende paragraaf van de bijlage zelf.

A61 Inleidende teksten kunnen, wanneer nodig, onder meer uitleg bevatten over:

- het doel en de reikwijdte van de Standaard, met inbegrip van de relatie tot de andere Standaarden;
- het object van onderzoek van de Standaard;
- de respectieve verantwoordelijkheden van de accountant en van anderen met betrekking tot het object van onderzoek van de Standaard;
- de context waarin de Standaard is vastgesteld.

A62 Een Standaard kan, in een apart gedeelte onder het kopje *Definities* een beschrijving van de betekenissen bevatten die voor de toepassing van de Standaarden aan bepaalde termen zijn gegeven. Deze worden verschaft ter bevordering van het consistent toepassen en interpreteren van de Standaarden en zijn niet bedoeld om afbreuk te doen aan definities die opgesteld zijn voor de toepassing van wet- of regelgeving, dan wel andere voorschriften. Tenzij anders wordt aangegeven, hebben die termen voor alle Standaarden dezelfde betekenis. De begrippenlijst bevat een complete lijst van termen die in de Standaarden worden gedefinieerd. Zij bevat ook beschrijvingen van andere in de Standaarden voorkomende termen ter bevordering van een gemeenschappelijke en consistente interpretatie en vertaling.

A63 Wanneer passend, zijn in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten van een Standaard aanvullende overwegingen opgenomen die specifiek verband houden met controles van kleinere entiteiten en van entiteiten in de publieke sector. Bij een controle van dergelijke entiteiten vormen deze aanvullende overwegingen een hulpmiddel voor het toepassen van de vereisten van de Standaard. De verantwoordelijkheid van de accountant om de Standaarden toe te passen en om de vereisten van de Standaarden na te leven, wordt er echter niet door beperkt of verminderd.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A64 In het kader van aanvullende overwegingen voor controles van kleinere entiteiten refereert een 'kleinere entiteit' aan een entiteit die doorgaans kwalitatieve kenmerken vertoont zoals:

a. concentratie van eigendom en management bij een klein aantal individuen (vaak één enkel individu – hetzij een natuurlijk persoon, hetzij een andere onderneming die de entiteit in eigendom heeft op voorwaarde dat de eigenaar de relevante kwalitatieve kenmerken vertoont); en
b. één of meer van de onderstaande:
   1. eenvoudige en ongecompliceerde transacties;
   2. eenvoudige administratie;
   3. weinigproductlijnenen een beperkt aantal producten binnen de productlijnen;
   4. weinig interne beheersingsmaatregelen;
   5. beperkt aantal niveaus van management met verantwoordelijkheid voor een brede groep van interne beheersingsmaatregelen; of
   6. weinig personeel waarvan velen een breed scala aan taken hebben.

Deze kwalitatieve kenmerken zijn niet uitputtend, zij hebben niet uitsluitend betrekking op kleinere entiteiten en kleinere entiteiten hebben niet noodzakelijk al deze kenmerken.

A65 De specifiek voor kleinere entiteiten geldende overwegingen die in de Standaarden zijn opgenomen, zijn hoofdzakelijk ontwikkeld met niet-beursgenoteerde entiteiten voor ogen.

Bepaalde overwegingen zouden echter nuttig kunnen zijn bij controles van kleinere beursgenoteerde entiteiten.

A66 De Standaarden refereren aan de eigenaar van een kleinere entiteit die als de 'eigenaar-bestuurder' dagelijks bij het beheer van de entiteit betrokken is.

Doelstellingen vermeld in individuele Standaarden (Zie Par. 21)

A67 Iedere Standaard bevat één of meerdere doelstellingen die het verband leggen tussen de vereisten en de algehele doelstellingen van de accountant. De in de individuele Standaarden vermelde doelstellingen dienen om de aandacht van de accountant te vestigen op de gewenste uitkomst van de Standaard en zijn tegelijk specifiek genoeg om de accountant te helpen bij:

- het verwerven van inzicht in wat er moet worden bereikt en, indien noodzakelijk, de passende manier om dit te bereiken; en
- het uitmaken of er in de bijzondere omstandigheden van de controle nog meer werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om de doelstellingen te bereiken.

A68 Doelstellingen moeten worden begrepen in de context van de algehele doelstellingen van de accountant, beschreven in paragraaf 11 van deze Standaard. Net als met de algehele doelstellingen van de accountant is de mogelijkheid om een individuele doelstelling te bereiken tevens afhankelijk van de inherente beperkingen van een controle.

A69 Bij het hanteren van de doelstellingen wordt van de accountant vereist dat hij rekening houdt met de onderlinge verbanden tussen de Standaarden. De reden hiervoor is dat de Standaarden in sommige gevallen, zoals aangegeven in paragraaf A53, betrekking hebben op algemene verantwoordelijkheden en in andere gevallen op het toepassen van die verantwoordelijkheden op specifieke onderwerpen. Deze Standaard vereist bijvoorbeeld dat een accountant een professioneel-kritische instelling aanneemt; dit is noodzakelijk bij alle aspecten van het plannen en uitvoeren van een controle, maar wordt niet herhaald als een vereiste van iedere Standaard. Op een meer gedetailleerd niveau bevatten de Standaarden 315 en 330 onder meer doelstellingen en vereisten die betrekking hebben op de verantwoordelijkheden van de accountant om respectievelijk de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, alsmede om verdere controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's, op te zetten en uit te voeren; deze doelstellingen en vereisten zijn tijdens de gehele controle van toepassing. In een Standaard die betrekking heeft op specifieke aspecten van de controle (bijvoorbeeld Standaard 540) kan nader worden ingegaan op de manier waarop de doelstellingen en vereisten van Standaarden zoals Standaard 315 en Standaard 330 ten aanzien van het door de Standaard behandelde onderwerp moeten worden toegepast, maar worden deze niet herhaald. Teneinde de in Standaard 540 vermelde doelstelling te bereiken, neemt de accountant derhalve de doelstellingen en vereisten van andere relevante Standaarden in aanmerking.

Het hanteren van de doelstellingen om de noodzaak van aanvullende controlewerkzaamheden te bepalen (Zie Par. 21(a))

A70 De vereisten van de Standaarden zijn erop gericht de accountant in staat te stellen de in de Standaarden gespecificeerde doelstellingen, en daarmee de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken. De behoorlijke toepassing door de accountant van de vereisten van de Standaarden wordt daarom geacht een toereikende basis te bieden voor het bereiken van de doelstellingen door de accountant. Omdat de omstandigheden van controleopdrachten echter ver uiteenlopen en op al die omstandigheden in de Standaarden niet kan worden geanticipeerd, is de accountant verantwoordelijk voor het bepalen van de controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn om te voldoen aan de vereisten van de Standaarden en om de doelstellingen te bereiken. In de omstandigheden van een opdracht kan er sprake zijn van bijzondere aangelegenheden waardoor van de accountant wordt vereist om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren naast die welke door de Standaarden zijn vereist om de in de Standaarden gespecificeerde doelstellingen te bereiken.

Het hanteren van doelstellingen teneinde te evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen (Zie Par. 21(b))

A71 Van de accountant wordt vereist dat hij de doelstellingen hanteert teneinde te evalueren of er in de context van de doelstellingen van de accountant voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. Wanneer als gevolg daarvan de accountant tot de conclusie komt dat de controle-informatie niet voldoende en geschikt is, mag de accountant één of meer van de volgende benaderingen volgen teneinde aan het vereiste van paragraaf 21(b) te voldoen:

- evalueren of er door de naleving van andere Standaarden verdere controle-informatie is, of zal worden, verkregen;
- uitbreiden van de uitgevoerde werkzaamheden bij het toepassen van één of meer vereisten; of

- uitvoeren van andere werkzaamheden die door de accountant in de gegeven omstandigheden noodzakelijk worden geacht.

Wanneer van geen van bovenstaande wordt verwacht dat ze in de gegeven omstandigheden praktisch uitvoerbaar of mogelijk zijn, zal de accountant niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen en wordt hij door de Standaarden vereist het effect te bepalen op de controleverklaring of op zijn mogelijkheid om de opdracht te volbrengen.

Naleven van relevante vereisten

Relevante vereisten (Zie Par. 22)

A72 In sommige gevallen is het mogelijk dat een Standaard (en daarmee alle vereisten die daarin zijn opgenomen) in de gegeven omstandigheden niet relevant is. Wanneer een entiteit bijvoorbeeld geen interne auditfunctie heeft, is niets in Standaard 610[44] relevant.

A73 Een relevante Standaard kan voorwaardelijke vereisten bevatten. Een dergelijk vereiste is relevant wanneer de in het vereiste beoogde omstandigheden gelden en de voorwaarde is vervuld. In het algemeen zal het voorwaardelijke karakter van een vereiste hetzij expliciet hetzij impliciet zijn. Voorbeelden:

- het vereiste om het oordeel van de accountant aan te passen wanneer er een beperking van de reikwijdte[45]bestaat, vormt een expliciet voorwaardelijk vereiste;
- het vereiste om significante tekortkomingen in de interne beheersing die tijdens de controle zijn vastgesteld, te communiceren aan de met governance belaste personen[46], dat afhankelijk is van het bestaan van dergelijke vastgestelde tekortkomingen alsmede het vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen betreffende de presentatie en het toelichten van gesegmenteerde informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving[47], dat geldt wanneer dat stelsel een dergelijke toelichting vereist of toestaat, vormen impliciete voorwaardelijke vereisten.

In bepaalde gevallen kan een vereiste worden omschreven als voorwaardelijk ten aanzien van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat van de accountant wordt vereist om de controleopdracht terug te geven, *indien het teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van kracht zijnde wet- of regelgeving*, of om iets te ondernemen, *tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving*. Afhankelijk van het rechtsgebied, kan de toestemming of het verbod op grond van de wet- en regelgeving expliciet dan wel impliciet zijn.

Het afwijken van een vereiste (Zie Par. 23)

A74 Standaard 230 stelt documentatievereisten vast voor uitzonderlijke omstandigheden waarin de accountant afwijkt van een relevante vereiste[48]. De Standaarden schrijven niet voor dat zou worden voldaan aan een vereiste die in de omstandigheden van de controle niet relevant is.

Het niet bereiken van een doelstelling (Zie Par. 24)

A75 De vraag of een doelstelling is bereikt, is een kwestie van professionele oordeelsvorming door de accountant. Bij deze oordeelsvorming wordt rekening gehouden met de bevindingen van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van de Standaarden, met de evaluatie van de accountant of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en met de vraag of er in de bijzondere omstandigheden van de controle nog meer moet worden gedaan teneinde de in de Standaarden vermelde doelstellingen te bereiken. Bijgevolg zijn omstandigheden die kunnen leiden tot het niet bereiken van een doelstelling onder meer die welke:

- de accountant ervan weerhouden de relevante vereisten van een Standaard na te leven;
- het niet praktisch uitvoerbaar of mogelijk maken dat de accountant aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert of aanvullende controle-informatie verkrijgt die noodzakelijk wordt geacht door het overeenkomstig paragraaf 21 hanteren van de doelstellingen, bijvoorbeeld vanwege een beperking in de beschikbare controle-informatie.

A76 Controledocumentatie die voldoet aan de vereisten van Standaard 230 en aan de specifieke documentatievereisten van andere relevante Standaarden, verstrekt de controle-informatie waarop de accountant een conclusie over het bereiken van zijn algehele doelstellingen heeft gebaseerd. Terwijl de accountant niet apart (bijvoorbeeld in een checklist) hoeft te documente-

---

[44] Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors.*
[45] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 13.
[46] Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 9.
[47] Standaard 501, *Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*, paragraaf 13.
[48] Standaard 230, paragraaf 12.



ren dat individuele doelstellingen bereikt zijn, helpt de documentatie van het niet bereiken van een doelstelling de accountant bij zijn evaluatie of dit niet bereiken van een doelstelling de accountant ervan heeft weerhouden zijn algehele doelstellingen te bereiken.

210 Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het overeenkomen van de voorwaarden van een controleopdracht met het management en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen. Dit omvat het vaststellen dat bepaalde randvoorwaarden voor een controle, waarvoor de verantwoordelijkheid bij het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen ligt, aanwezig zijn. Standaard 220[49] behandelt die aspecten van opdrachtaanvaarding die binnen de zeggenschap van de accountant liggen. (Zie Par. A1)

Ingangsdatum

2 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

3 De doelstelling van de accountant is het alleen dan aanvaarden of continueren van een controleopdracht wanneer de basis waarop deze moet worden uitgevoerd overeengekomen is door:
   a. het vaststellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn; en
   b. het confirmeren dat er een gemeenschappelijk begrip bestaat tussen de accountant en het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen over de voorwaarden van de controleopdracht.

Definities

4 Voor de toepassing van de Standaarden heeft de volgende term de hieronder weergegeven betekenis:
randvoorwaarden voor een controle – het door het management gebruikmaken van een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de financiële overzichten en de overeenstemming van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen met het uitgangspunt[50] op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd.

5 Voor de toepassing van deze Standaard dienen verwijzingen naar ‘het management’ in het vervolg van deze tekst te worden gelezen als ‘het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen’.

Vereisten

Randvoorwaarden voor een controle

6 Teneinde vast te stellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn, dient de accountant:
   a. te bepalen of het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten zal worden toegepast, aanvaardbaar is; en (Zie Par. A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9 en A10)
   b. de overeenstemming van het management te verkrijgen dat het zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt: (Zie Par. A11, A12, A13, A14 en A20)
      1. voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave daarvan, indien relevant; (Zie Par. A15)
      2. voor de interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen mogelijk te maken van de financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; en (Zie Par. A16, A17, A18 en A19)
      3. om de accountant:
         a. toegang te verschaffen tot alle informatie waarvan het management kennis heeft en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals de vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;

---

49 Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten.*

50 Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 13.

b. aanvullende informatie te verschaffen die de accountant van het management voor het doel van de controle kan vragen; en
c. onbeperkte toegang te verschaffen tot personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen.

Beperking in reikwijdte voorafgaand aan het aanvaarden van de controleopdracht

7 Wanneer het management of de met governance belaste personen in de voorwaarden van een voorgestelde controleopdracht een zodanige beperking in de reikwijdte van het werk van de accountant opleggen dat de accountant van mening is dat de beperking zal resulteren in het formuleren door de accountant van een oordeelonthouding over de financiële overzichten, dient de accountant een dergelijke aan beperking onderhevig zijnde opdracht niet als een controleopdracht te aanvaarden, tenzij hij door wet- of regelgeving vereist is dit wel te doen.

Andere factoren die het aanvaarden van een controleopdracht beïnvloeden

8 Indien de randvoorwaarden van een controle niet aanwezig zijn, dient de accountant deze aangelegenheid met het management te bespreken. Tenzij hij door wet- of regelgeving vereist is dit wel te doen, dient de accountant de voorgestelde controleopdracht niet te aanvaarden:
a. indien de accountant heeft vastgesteld dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast niet aanvaardbaar is, behalve in situaties die in paragraaf 19 zijn beschreven; of
b. indien de in paragraaf 6(b) bedoelde overeenstemming niet is verkregen.

Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht

9 De accountant dient de voorwaarden van de controleopdracht overeen te komen met het management of met de met governance belaste personen, naargelang passend. (Zie Par. A21)
10 Behoudens het bepaalde in paragraaf 11 dienen de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of in een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst te worden vastgelegd, en dienen deze het volgende te bevatten: (Zie Par. A22, A23, A24 en A25)
a. de doelstelling en reikwijdte van de controle van de financiële overzichten;
b. de verantwoordelijkheden van de accountant;
c. de verantwoordelijkheden van het management;
d. vermelding van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voor het opstellen van de financiële overzichten; en
e. verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van alle verklaringen die door de accountant moeten worden uitgebracht, alsmede een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waarin een verklaring niet de verwachte vorm en inhoud kan hebben.
11 Indien de voorwaarden van de controleopdracht zoals beschreven in paragraaf 10 voldoende gedetailleerd in wet- of regelgeving zijn vastgelegd, hoeft de accountant deze niet in een schriftelijke overeenkomst vast te leggen, maar wel het feit dat dergelijke wet- of regelgeving van toepassing is en dat het management zijn verantwoordelijkheden zoals aangegeven in paragraaf 6(b) erkent en begrijpt. (Zie Par. A22, A26 en A27)
12 Indien bij wet- of regelgeving verantwoordelijkheden van het management zijn vastgelegd die gelijk zijn aan die beschreven in paragraaf 6(b), kan de accountant vaststellen dat de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden bevat die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, een gelijkwaardige uitwerking hebben als die welke in genoemde paragraaf zijn beschreven. Voor die verantwoordelijkheden die gelijkwaardig zijn, kan de accountant de bewoordingen van die wet- of regelgeving gebruiken om ze in de schriftelijke overeenkomst te beschrijven. Voor die verantwoordelijkheden die niet zodanig bij wet- of regelgeving zijn vastgelegd dat hun uitwerking gelijkwaardig is, dient in de schriftelijke overeenkomst de beschrijving in paragraaf 6(b) te worden gebruikt. (Zie Par. A26)

Doorlopende controles

13 Bij doorlopende controles dient de accountant in te schatten of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de controleopdracht worden herzien en of het noodzakelijk is de entiteit aan de bestaande voorwaarden van de controleopdracht te herinneren. (Zie Par. A28)

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht

14 De accountant dient niet met een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht in te stemmen wanneer er geen redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen. (Zie Par. A29, A30 en A31)

15 Indien er voorafgaand aan de afronding van de controleopdracht aan de accountant wordt gevraagd om de controleopdracht te wijzigen in een opdracht die een lager niveau van zekerheid inhoudt, dient de accountant vast te stellen of er een redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen. (Zie Par. A32 en A33)

16 Indien de voorwaarden van de controleopdracht worden gewijzigd, dienen de accountant en het management de nieuwe voorwaarden van de opdracht overeen te komen en deze vast te leggen in een opdrachtbevestiging of een andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst.

17 Indien de accountant niet kan instemmen met een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht en hem door het management niet wordt toegestaan om de oorspronkelijke controleopdracht voort te zetten, dient de accountant:
   a. de opdracht terug te geven wanneer dat overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; en
   b. vast te stellen of er een eventuele verplichting bestaat, hetzij contractueel of anderszins, om de omstandigheden te rapporteren aan andere partijen, zoals de met governance belaste personen, eigenaren of regelgevers of toezichthouders.

Aanvullende overwegingen bij opdrachtaanvaarding

Financiële verslaggevingsstandaarden aangevuld door wet- of regelgeving

18 Indien financiële verslaggevingsstandaarden die zijn vastgesteld door een bevoegde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, worden aangevuld door wet- of regelgeving, dient de accountant vast te stellen of er eventuele tegenstrijdigheden bestaan tussen de financiële verslaggevingstandaarden en de aanvullende vereisten. Indien dergelijke tegenstrijdigheden bestaan, dient de accountant met het management de aard van de aanvullende vereisten te bespreken en dient hij overeenstemming te bereiken over de vraag of:
   a. aan de aanvullende vereisten kan worden voldaan door aanvullende toelichtingen in de financiële overzichten op te nemen; of
   b. de beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dienovereenkomstig kan worden aangepast;

   Indien geen van de bovengenoemde opties mogelijk is, dient de accountant vast te stellen of het noodzakelijk is om het oordeel van de accountant aan te passen overeenkomstig Standaard 705[51]. (Zie Par. A34)

Stelsel inzake financiële verslaggeving voorgeschreven bij wet- of regelgeving – Andere aangelegenheden die op de aanvaarding van invloed zijn

19 Indien de accountant heeft vastgesteld dat het bij wet- of regelgeving voorgeschreven stelsel inzake financiële verslaggeving niet aanvaardbaar zou zijn maar gezien het feit dat het bij wet- of regelgeving is voorgeschreven, dient de accountant de controleopdracht uitsluitend te aanvaarden indien de volgende voorwaarden aanwezig zijn: (Zie Par. A35)
   a. het management stemt ermee in om aanvullende toelichtingen in de financiële overzichten op te nemen die vereist zijn om te voorkomen dat de financiële overzichten misleidend zijn; en
   b. er wordt in de voorwaarden van de controleopdracht opgenomen dat:
      1. de controleverklaring bij de financiële overzichten een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden zal bevatten, die de aandacht van de gebruikers op de aanvullende toelichtingen zal vestigen, overeenkomstig Standaard 706[52]; en
      2. tenzij op grond van wet- of regelgeving van de accountant wordt vereist om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten door middel van de formuleringen ‘vormt in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave’ of ‘geeft een getrouw beeld’ in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zal het oordeel van de accountant over de financiële overzichten dergelijke formuleringen niet bevatten.

20 Indien de voorwaarden die in paragraaf 19 zijn uiteengezet, niet aanwezig zijn en indien bij wet- of regelgeving van de accountant wordt vereist dat hij de controleopdracht aanvaardt, dient de accountant:
   a. de invloed van het misleidende karakter van de financiële overzichten op de controleverklaring te evalueren; en
   b. in de voorwaarden van de controleopdracht een passende verwijzing naar deze aangelegenheid op te nemen.

[51] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

[52] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

Controleverklaring voorgeschreven bij wet- of regelgeving

21 In sommige gevallen wordt in de wet- of regelgeving van het relevante rechtsgebied de indeling en formulering van de controleverklaring vastgelegd in een vorm of in termen die aanzienlijk afwijken van de vereisten van de Standaarden. In deze omstandigheden dient de accountant te evalueren:
a. of de gebruikers de zekerheid die uit de controle van de financiële overzichten is verkregen, verkeerd zouden kunnen begrijpen; en, zo ja,
b. of een aanvullende uiteenzetting in de controleverklaring de kans op misverstanden kan beperken[53].

Indien de accountant concludeert dat aanvullende uiteenzetting in de controleverklaring de kans op misverstanden niet kan beperken, dient de accountant de controleopdracht niet te aanvaarden, tenzij hij door wet- of regelgeving vereist wordt dit wel te doen. Een controle die in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, is niet in overeenstemming met de Standaarden. Bijgevolg dient de accountant in de controleverklaring op geen enkele manier te kennen te geven dat de controle overeenkomstig de Standaarden zou zijn uitgevoerd[54]. (Zie Par. A36 en A37)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard (Zie Par. 1)

A1 Assuranceopdrachten, welke controleopdrachten omvatten, mogen alleen worden aanvaard wanneer de accountant van mening is dat aan ethische voorschriften als onafhankelijkheid en vakbekwaamheid zal worden voldaan en wanneer de opdracht bepaalde kenmerken vertoont[55]. De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot ethische voorschriften in de context van de aanvaarding van een controleopdracht en voor zover zij onder de zeggenschap van de accountant vallen, worden behandeld in Standaard 220[56]. Deze Standaard behandelt die aangelegenheden (of randvoorwaarden) die onder de zeggenschap van de entiteit vallen en waarover het management en de accountant overeenstemming dienen te bereiken.

Randvoorwaarden voor een controle

Het stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 6(a))

A2 Een voorwaarde voor aanvaarding van een assuranceopdracht is dat de criteria waaraan in de definitie van een assuranceopdracht wordt gerefereerd, toepasbaar en toegankelijk zijn voor de beoogde gebruikers[57]. Criteria zijn de *benchmarks* die worden gebruikt om het object van onderzoek te evalueren of de waarde ervan te bepalen en omvatten *benchmarks* voor presentatie en toelichting wanneer dit relevant is. Geschikte criteria maken een redelijk consistente evaluatie of waardering van een object van onderzoek mogelijk in de context van professionele oordeelsvorming. Voor de toepassing van de Standaarden voorziet het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de criteria die de accountant hanteert om de financiële overzichten te controleren, met inbegrip van de getrouwe weergave ervan, indien dit relevant is.

A3 Zonder een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving heeft het management geen geschikte basis om de financiële overzichten op te stellen en heeft de accountant geen geschikte criteria voor het controleren van de financiële overzichten. In veel gevallen kan de accountant ervan uitgaan dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is, zoals beschreven in de paragrafen A8–A9.

Het vaststellen van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

A4 Factoren die relevant zijn voor het vaststellen door de accountant van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast, zijn onder meer:
- de aard van de entiteit (bijvoorbeeld, of het een onderneming is, een entiteit in de publieke sector of een non-profitorganisatie);
- het doel van de financiële overzichten (bijvoorbeeld, of zij zijn opgesteld om in de gemeenschappelijke financiële informatiebehoeften van een brede groep gebruikers, dan wel in de

[53] Standaard 706.
[54] Zie ook Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 43.
[55] *Stramien voor assuranceopdrachten*, paragraaf 17.
[56] Standaard 220, paragraaf 9, 10 en 11.
[57] *Stramien voor assuranceopdrachten*, paragraaf 17(b)(ii).

financiële informatiebehoeften van specifieke gebruikers te voorzien);
- de aard van de financiële overzichten (bijvoorbeeld, of de financiële overzichten een volledige set financiële overzichten zijn, dan wel een enkel financieel overzicht); en
- de vraag of wet- of regelgeving het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorschrijft.

A5 Veel gebruikers van financiële overzichten bevinden zich niet in een positie om financiële overzichten te eisen die op hun specifieke informatiebehoeften zijn toegesneden. Hoewel niet in alle informatiebehoeften van specifieke gebruikers kan worden voorzien, zijn er financiële informatiebehoeften die gemeenschappelijk zijn voor een brede groep gebruikers. Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is in de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een brede groep gebruikers te voorzien, worden ook wel aangeduid als financiële overzichten voor algemene doeleinden.

A6 In sommige gevallen zullen er financiële overzichten worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is in de financiële informatiebehoeften van specifieke gebruikers te voorzien. Dergelijke financiële overzichten worden aangeduid als financiële overzichten voor specifieke doeleinden. De financiële informatiebehoeften van de beoogde gebruikers zullen het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in deze omstandigheden bepalen. Standaard 800 bespreekt de aanvaardbaarheid van stelsels inzake financiële verslaggeving die erop gericht zijn in de financiële informatiebehoeften van specifieke gebruikers te voorzien[58].

A7 Tekortkomingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die een indicatie zijn dat het stelsel niet aanvaardbaar is, worden mogelijk pas opgemerkt nadat de controleopdracht is aanvaard. Wanneer gebruik van dat stelsel bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, zijn de vereisten van de paragrafen 19–20 van toepassing. Wanneer gebruik van dat stelsel niet bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, kan het management besluiten om een ander stelsel toe te passen dat wel aanvaardbaar is. Wanneer het management dat doet, worden, zoals wordt vereist op grond van paragraaf 16, nieuwe voorwaarden van de controleopdracht overeengekomen teneinde de wijziging van het stelsel te weerspiegelen aangezien de eerder overeengekomen voorwaarden niet meer accuraat zijn.

Stelsels voor algemene doeleinden

A8 Momenteel is er geen objectieve en gezaghebbende basis die algemeen en wereldwijd erkend is voor het beoordelen van de aanvaardbaarheid van stelsels voor algemene doeleinden. Bij het ontbreken van een dergelijke basis worden financiële verslaggevingstandaarden die worden vastgesteld door organisaties die bevoegd of erkend zijn om standaarden uit te vaardigen die door bepaalde soorten entiteiten moeten worden gebruikt, geacht aanvaardbaar te zijn voor financiële overzichten voor algemene doeleinden die door dergelijke entiteiten worden opgesteld, op voorwaarde dat de organisaties een vastgesteld en transparant proces volgen waarvan de overweging en inaanmerkingneming van de zienswijzen van een brede groep belanghebbenden deel uitmaken. Voorbeelden van dergelijke financiële verslaggevingstandaarden zijn onder meer:
- de International Financial Reporting Standards (IFRS) uitgevaardigd door de International Accounting Standards Board;
- de International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) uitgevaardigd door de International Public Sector Accounting Standards Board; en
- grondslagen voor financiële verslaggeving uitgevaardigd door een bevoegde of erkende organisatie die in een bepaald rechtsgebied standaarden vaststelt, op voorwaarde dat de organisatie een vastgesteld en transparant proces volgt waarvan de overweging en inaanmerkingneming van de zienswijzen van een brede groep belanghebbenden deel uitmaken.

In wet- of regelgeving die het opstellen van financiële overzichten voor algemene doeleinden regelt, worden deze financiële verslaggevingstandaarden vaak aangeduid als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Stelsels inzake financiële verslaggeving die bij wet- of regelgeving zijn voorgeschreven

A9 Overeenkomstig paragraaf 6(a) wordt van de accountant vereist dat hij vaststelt of het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast, aanvaardbaar is. In sommige rechtsgebieden kan het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van financiële overzichten voor algemene doeleinden voor bepaalde soorten entiteiten moet worden gebruikt, bij wet- of regelgeving worden voorgeschreven. Bij het ontbreken van aanwijzingen van het tegendeel, wordt een dergelijk stelsel inzake financiële verslaggeving geacht aanvaardbaar te zijn voor financiële overzichten voor algemene doeleinden

---

[58] Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 8.

die door dergelijke entiteiten worden opgesteld. Ingeval het stelsel niet aanvaardbaar wordt geacht, zijn de paragrafen 19–20 van toepassing.

Rechtsgebieden die geen organisaties die standaarden vaststelt of voorgeschreven stelsel inzake financiële verslaggeving hebben

A10 Wanneer een entiteit geregistreerd staat of werkzaam is in een rechtsgebied dat geen bevoegde of erkende organisatie heeft die standaarden vaststelt, of waar het gebruik van het stelsel inzake financiële verslaggeving niet bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, bepaalt het management welk stelsel inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast. Bijlage 2 bevat leidraden voor het bepalen van de aanvaardbaarheid van de stelsels inzake financiële verslaggeving in dergelijke omstandigheden.

Overeenstemming over de verantwoordelijkheden van het management (Zie Par. 6(b))

A11 Een controle overeenkomstig de Standaarden wordt uitgevoerd met als uitgangspunt dat het management de verantwoordelijkheden die in paragraaf 6(b)[59] zijn weergegeven, heeft erkend en begrijpt. In bepaalde rechtsgebieden kunnen dergelijke verantwoordelijkheden in wet- of regelgeving zijn gespecificeerd. In andere rechtsgebieden kan er weinig of geen wettelijke of regelgevende definiëring van dergelijke verantwoordelijkheden bestaan. Standaarden prevaleren in dergelijke aangelegenheden niet boven wet- of regelgeving. Het concept van een onafhankelijke controle vereist echter dat de rol van de accountant niet inhoudt dat verantwoordelijkheid wordt genomen voor het opstellen van de financiële overzichten of voor de daarmee verband houdende interne beheersing van de entiteit, alsmede dat de accountant een redelijke verwachting heeft omtrent het verkrijgen van de informatie die noodzakelijk is voor de controle, voor zover het management in staat is die te verstrekken of te verkrijgen. Derhalve is het uitgangspunt fundamenteel voor het uitvoeren van een onafhankelijke controle. Om misverstanden te voorkomen, wordt er in het kader van het overeenkomen en vastleggen van de voorwaarden van de controleopdracht als bedoeld in de paragrafen 9–12 overeenstemming met het management bereikt over het feit dat het erkent en begrijpt dat het dergelijke verantwoordelijkheden heeft.

A12 De manier waarop de verantwoordelijkheden voor financiële verslaggeving zijn verdeeld tussen het management en de met governance belaste personen zal variëren naar gelang van de middelen en de structuur van de entiteit en van eventuele relevante wet- of regelgeving, alsmede van de respectieve rol van het management en de met governance belaste personen. In de meeste gevallen is het management verantwoordelijk voor de uitvoering terwijl de met governance belaste personen toezicht op het management uitoefenen. In sommige gevallen zullen de met governance belaste personen de verantwoordelijkheid hebben of op zich nemen om de financiële overzichten goed te keuren of om de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot de financiële verslaggeving te monitoren. In grotere entiteiten of entiteiten in de publieke sector kan een subgroep van de met governance belaste personen, zoals een auditcomité, met bepaalde toezichtverantwoordelijkheden worden belast.

A13 Standaard 580 vereist dat de accountant het management vraagt schriftelijke bevestigingen te verstrekken van het feit dat het bepaalde van zijn verantwoordelijkheden heeft vervuld[60]. Het kan derhalve passend zijn om het management ervan in kennis te stellen dat ontvangst van dergelijke schriftelijke bevestigingen en van de door andere Standaarden vereiste schriftelijke bevestigingen wordt verwacht, alsmede, daar waar noodzakelijk, van schriftelijke bevestigingen om overige controle-informatie te onderbouwen die relevant is voor de financiële overzichten of voor een of meer specifieke beweringen in de financiële overzichten.

A14 Wanneer het management zijn verantwoordelijkheden niet erkent of weigert de schriftelijke bevestigingen te verstrekken, is de accountant niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen[61]. In die omstandigheden is het voor de accountant niet passend om de controleopdracht te aanvaarden, tenzij van de accountant bij wet- of regelgeving wordt vereist dit wel te doen. In gevallen waarin van de accountant wordt vereist dat hij de controleopdracht aanvaardt, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant het belang van deze aangelegenheden aan het management uiteenzet, alsmede de implicaties voor de controleverklaring.

Het opstellen van de financiële overzichten (Zie Par. 6(b)(i))

A15 De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving omvatten vereisten die betrekking hebben op

---

[59] Standaard 200, paragraaf A2.
[60] Standaard 580, *Schriftelijke Bevestigingen*, paragraaf 10 en 11.
[61] Standaard 580, paragraaf A26.

de presentatie van de financiële overzichten; voor dergelijke stelsels omvat het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving de presentatie. In het geval van een getrouw-beeld-stelsel is het belang van de verslaggevingsdoelstelling van getrouwe weergave zodanig dat het met het management overeengekomen uitgangspunt een specifieke verwijzing naar getrouwe weergave omvat, dan wel naar de verantwoordelijkheid om te waarborgen dat de financiële overzichten 'een getrouw beeld geven' in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving.

Interne Beheersing (Zie Par. 6(b)(ii))

A16 Het management onderhoudt de interne beheersing die het nodig acht om het opstellen van financiële overzichten mogelijk te maken die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. Vanwege de inherente beperkingen van interne beheersing kan interne beheersing, ongeacht hoe effectief die is, een entiteit slechts een redelijke mate van zekerheid bieden aangaande het bereiken van de financiële verslaggevingsdoelstellingen van de entiteit[62].

A17 Een onafhankelijke controle die overeenkomstig de Standaarden wordt uitgevoerd, vormt geen substituut voor het onderhouden van de interne beheersing die noodzakelijk is voor het opstellen door het management van de financiële overzichten. Derhalve wordt van de accountant vereist dat hij de overeenstemming van het management verkrijgt dat het zijn verantwoordelijkheid voor de interne beheersing erkent en begrijpt. De overeenstemming die op grond van paragraaf 6(b)(ii) wordt vereist, impliceert echter niet dat de accountant tot de conclusie komt dat de interne beheersing van het management haar doel heeft bereikt of vrij van tekortkomingen is.

A18 Het is aan het management om vast te stellen welke interne beheersing noodzakelijk is om het opstellen van de financiële overzichten mogelijk te maken. De term 'interne beheersing' omvat een breed scala aan activiteiten binnen de componenten die kunnen worden beschreven als de interne beheersingsomgeving; het risico-inschattingsproces van de entiteit; het informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee samenhangende bedrijfsprocessen die relevant zijn voor de financiële verslaggeving, alsmede communicatie; interne beheersingsactiviteiten; alsmede het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen. Deze verdeling weerspiegelt echter niet noodzakelijkerwijs de wijze waarop een bepaalde entiteit haar interne beheersing kan opzetten, implementeren en onderhouden, dan wel de wijze waarop zij een bepaalde component kan classificeren[63]. De interne beheersing van een entiteit (in het bijzonder haar administratie en vastleggingen of administratieve systemen) zal een weergave zijn van de behoeften van het management, de complexiteit van de bedrijfsactiviteit, de aard van de risico's waaraan de entiteit onderhevig is, alsmede relevante wet- of regelgeving.

A19 In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving refereren aan de verantwoordelijkheid van het management voor de adequaatheid van administratie en vastleggingen, dan wel van administratieve systemen. In sommige gevallen kan de algemene praktijk het onderscheid veronderstellen tussen administratie en vastleggingen of administratieve systemen aan de ene kant en de interne beheersing of interne beheersingsmaatregelen aan de andere kant. Aangezien administratie en vastleggingen, of administratieve systemen, een integrerend onderdeel zijn van de interne beheersing als omschreven in paragraaf A18, wordt hiernaar in paragraaf 6(b)(ii) geen specifieke verwijzing gemaakt voor de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management. Om misverstanden te voorkomen, kan het passend zijn dat de accountant aan het management de reikwijdte van deze verantwoordelijkheid uiteenzet.

Voor kleinere entiteit geldende overwegingen (Zie Par. 6(b))

A20 Een van de doelen van het overeenkomen van de voorwaarden van een controleopdracht is het vermijden van misverstanden over de respectieve verantwoordelijkheden van het management en de accountant. Bijvoorbeeld, wanneer een derde partij ondersteuning heeft geboden bij het opstellen van de financiële overzichten kan het nuttig zijn om het management eraan te herinneren dat het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn verantwoordelijkheid blijft.

Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht (Zie Par. 9)

A21 De rol van het management en van de met governance belaste personen bij het overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht namens de entiteit is afhankelijk van de gover-

---

[62] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf A46.
[63] Standaard 315, paragraaf A51 en bijlage 1.

nancestructuur van de entiteit en relevante wet- of regelgeving.

Opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere vorm van een schriftelijke overeenkomst (Zie Par. 10 en 11)[64]

A22 Het is in het belang van zowel de entiteit als de accountant dat de accountant een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht verstuurt voor de aanvang van de controle teneinde misverstanden met betrekking tot de controle te voorkomen. In sommige landen kunnen de doelstelling en de reikwijdte van een controle en de verantwoordelijkheden van het management en van de accountant evenwel voldoende door de wet zijn vastgesteld; dat wil zeggen dat zij de in paragraaf 10 beschreven aangelegenheden voorschrijven. Hoewel in deze omstandigheden paragraaf 11 toestaat dat de accountant in de schriftelijke opdrachtbevestiging slechts een verwijzing opneemt naar het feit dat de relevante wet- of regelgeving van toepassing is en dat het management zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt zoals die in paragraaf 6(b) zijn uiteengezet, kan de accountant het toch passend achten om de in paragraaf 10 beschreven aangelegenheden in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht op te nemen ter informatie van het management.

Vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht

A23 De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht kunnen voor iedere entiteit verschillen. De informatie die in de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht over de verantwoordelijkheden van de accountant is opgenomen, kan op Standaard 200 gebaseerd zijn[65]. De paragrafen 6(b) en 12 van deze Standaard handelen over de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management. Naast het opnemen van de op grond van paragraaf 10 vereiste aangelegenheden kan in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht worden verwezen naar bijvoorbeeld:

- uitwerking van de reikwijdte van de controle, met inbegrip van een verwijzing naar de van toepassing zijnde wet- en regelgeving, Standaarden, alsmede ethische en andere uitspraken van vaktechnische instanties waaraan de accountant zich houdt;
- de vorm van iedere andere communicatie van resultaten van de controleopdracht;
- het feit dat vanwege de inherente beperkingen van een controle, samen met de inherente beperkingen van de interne beheersing, het onvermijdbare risico bestaat dat bepaalde van materieel belang zijnde afwijkingen niet kunnen worden gedetecteerd, zelfs wanneer de controle naar behoren is gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden;
- afspraken met betrekking tot het plannen en uitvoeren van de controle, met inbegrip van de samenstelling van het controleteam;
- de verwachting dat het management schriftelijke bevestigingen zal verstrekken (zie ook Par. A13);
- de overeenstemming van het management om aan de accountant tijdig in concept de financiële overzichten en alle begeleidende andere informatie ter beschikking te stellen teneinde de accountant in staat te stellen de controle in overeenstemming met het voorgestelde tijdschema af te ronden;
- de overeenstemming van het management om de accountant te informeren over feiten die op de financiële overzichten van invloed kunnen zijn en waarvan het management kennis kan krijgen gedurende de periode tussen de datum van de controleverklaring en de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd;
- de basis waarop de vergoedingen worden berekend en eventuele factureringsafspraken;
- het verzoek aan het management om de ontvangst van de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht te bevestigen en in te stemmen met de voorwaarden van de opdracht die daarin zijn aangegeven.

A24 Waar relevant, zouden de volgende punten ook in de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht kunnen worden opgenomen:

- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere accountants en deskundigen bij bepaalde aspecten van de controle;
- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van interne auditors en andere staf van de entiteit;
- afspraken die met de eventuele voorgaande accountant moeten worden gemaakt in het geval van een initiële controle;

[64] In de paragrafen die volgen, dient elke verwijzing naar een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht te worden gezien als een verwijzing naar een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere passende vorm van een schriftelijke overeenkomst.

[65] Standaard 200, paragraaf 3, 4, 5, 6, 7, 8 en 9.

- iedere beperking van de aansprakelijkheid van de accountant wanneer deze mogelijk bestaat;
- een verwijzing naar eventuele verdere afspraken tussen de accountant en de entiteit;
- eventuele verplichtingen om werkdocumenten inzake de controle aan andere partijen te verstrekken.

Een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht is weergegeven in Bijlage 1.

Controles van groepsonderdelen

A25 Wanneer de accountant van een moedermaatschappij ook de accountant van een groepsonderdeel is, kunnen de volgende factoren van invloed zijn op de beslissing of een aparte opdrachtbevestiging voor een controleopdracht naar het groepsonderdeel wordt gestuurd:

- de vraag wie de accountant van het groepsonderdeel aanstelt;
- de vraag of er over het groepsonderdeel een aparte controleverklaring wordt uitgebracht;
- wettelijke vereisten betreffende aanstellingen in het kader van de controle;
- mate van eigendom door de moedermaatschappij; en
- mate van onafhankelijkheid van het management van het groepsonderdeel ten opzichte van de moedermaatschappij.

Verantwoordelijkheden van het management die bij wet- of regelgeving worden voorgeschreven (Zie Par. 11 en 12)

A26 Indien de accountant in de in de paragrafen A22 en A27 beschreven omstandigheden concludeert dat het niet noodzakelijk is om bepaalde voorwaarden van de controleopdracht vast te leggen in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht wordt bij paragraaf 11 toch van de accountant vereist dat hij de schriftelijke bevestiging van het management krijgt dat het erkent en begrijpt dat het de in paragraaf 6(b) beschreven verantwoordelijkheden heeft. Overeenkomstig paragraaf 12 kan een dergelijke schriftelijke overeenkomst echter de bewoordingen van de wet- of regelgeving gebruiken indien dergelijke wet- of regelgeving de verantwoordelijkheden van het management vaststelt die in hun uitwerking gelijkwaardig zijn aan de in paragraaf 6(b) beschreven verantwoordelijkheden. De beroepsorganisatie voor accountants, de organisatie die controlestandaarden vaststelt, of de regelgever of toezichthouder op het gebied van de controle binnen een rechtsgebied kunnen leidraden hebben verschaft over de vraag of de beschrijving in wet- of regelgeving gelijkwaardig is.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A27 Wet- of regelgeving die de werking van controles in de publieke sector regelt, stelt over het algemeen het aanstellen van een accountant voor de publieke sector verplicht en geeft gewoonlijk de verantwoordelijkheden en de bevoegdheden van de accountant weer, met inbegrip van de bevoegdheid tot toegang tot de vastleggingen en andere informatie van een entiteit. Wanneer de voorwaarden van de controleopdracht voldoende gedetailleerd in wet- of regelgeving zijn beschreven, kan de accountant in de publieke sector evenwel van oordeel zijn dat er voordelen verbonden zijn aan het verstrekken van een uitgebreidere opdrachtbevestiging voor een controleopdracht dan wordt toegestaan op grond van paragraaf 11.

Doorlopende controles (Zie Par. 13)

A28 De accountant kan beslissen om niet iedere periode een nieuwe opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen het passend maken om de voorwaarden van de controleopdracht te herzien of om de entiteit aan de bestaande voorwaarden te herinneren:

- elke indicatie dat de entiteit de doelstelling en de reikwijdte van de controle verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale voorwaarde van de controleopdracht;
- een recente wijziging in het senior management;
- een significante wijziging in eigendomsverhoudingen;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in krachtens wet- of regelgeving geldende vereisten;
- een wijziging in het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast voor het opstellen van de financiële overzichten;
- een wijziging in andere verslaggevingvereisten.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht

Verzoek tot wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht (Zie Par. 14)

A29 Een verzoek van de entiteit aan de accountant om de voorwaarden van de controleopdracht te wijzigen, kan voortkomen uit een verandering in de omstandigheden die van invloed is op de noodzaak voor de dienst, een misverstand aangaande de aard van de controle zoals die oorspronkelijk was gevraagd dan wel een beperking in de reikwijdte van de controleopdracht, hetzij opgelegd door het management, hetzij veroorzaakt door andere omstandigheden. Zoals vereist op grond van paragraaf 14 neemt de accountant de rechtvaardiging voor het verzoek in overweging, in het bijzonder de gevolgen van een beperking in de reikwijdte van de controleopdracht.

A30 Een verandering in omstandigheden die invloed heeft op de vereisten van de entiteit of een misverstand aangaande de aard van de oorspronkelijk aangevraagde dienst kan worden beschouwd als een redelijke basis voor een verzoek tot een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht.

A31 Een wijziging kan daarentegen niet als redelijk worden beschouwd indien blijkt dat de wijziging betrekking heeft op informatie die incorrect, onvolledig of anderszins onbevredigend is. Een voorbeeld zou kunnen zijn wanneer de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot debiteuren en de entiteit vraagt of de controleopdracht kan worden gewijzigd in een beoordelingsopdracht teneinde een oordeel met beperking of een oordeelonthouding te vermijden.

Verzoek tot wijziging in een beoordelingsopdracht of in een aan assurance verwante opdracht (Zie Par. 15)

A32 Voordat een wijziging van een controleopdracht in een beoordelingsopdracht of een aan assurance verwante opdracht kan worden overeengekomen, is het mogelijk dat een accountant die de opdracht had een controle overeenkomstig de Standaarden uit te voeren, naast de aangelegenheden waarnaar in de bovenstaande paragrafen A29–A31 wordt verwezen, de wettelijke of contractuele implicaties van de wijziging moet inschatten.

A33 Indien de accountant tot de conclusie komt dat er een redelijke rechtvaardiging is om de controleopdracht te wijzigen in een beoordelingsopdracht of een aan assurance verwante opdracht, kunnen de tot de wijzigingsdatum verrichte controlewerkzaamheden relevant zijn voor de gewijzigde opdracht; het uit te voeren werk en de uit te brengen rapportage moeten echter zodanig zijn dat zij passend zijn voor de herziene opdracht. Om te voorkomen dat de lezer in verwarring wordt gebracht, zal de rapportering over de aan assurance verwante opdracht geen verwijzingen bevatten naar:

a. de oorspronkelijke controleopdracht; of
b. alle werkzaamheden die tijdens de oorspronkelijke controleopdracht uitgevoerd kunnen zijn, behalve wanneer de controleopdracht is gewijzigd in een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden, en verwijzing naar de uitgevoerde werkzaamheden dus een normaal onderdeel vormt van de rapportage.

Aanvullende overwegingen bij opdrachtaanvaarding

Financiële verslaggevingsstandaarden aangevuld door wet- of regelgeving (Zie Par. 18)

A34 In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de financiële verslaggevingsstandaarden die zijn vastgesteld door een bevoegde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, aanvullen met aanvullende vereisten die betrekking hebben op het opstellen van financiële overzichten. In die rechtsgebieden omvat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in het kader van het toepassen van de Standaarden zowel het aangegeven stelsel inzake financiële verslaggeving als die aanvullende vereisten, op voorwaarde dat zij niet in strijd zijn met het aangegeven stelsel inzake financiële verslaggeving. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer bij wet- of regelgeving toelichtingen worden voorgeschreven naast die welke vereist zijn bij financiële verslaggevingstandaarden of wanneer bij wet- of regelgeving het scala wordt beperkt van de aanvaardbare keuzes die binnen de stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen worden gemaakt[66].

[66] Standaard 700, paragraaf 15, omvat een vereiste met betrekking tot de evaluatie of de financiële overzichten adequaat verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of dit stelsel voorschrijven.

Stelsel inzake financiële verslaggeving voorgeschreven bij wet- of regelgeving – Andere aangelegenheden die op de aanvaarding van invloed zijn (Zie Par. 19)

A35 Bij wet- of regelgeving kan worden voorgeschreven dat in de bewoordingen van het oordeel van de accountant de formuleringen 'vormt in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave' of 'geeft een getrouw beeld' worden gehanteerd ingeval de accountant tot de conclusie komt dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij wet- of regelgeving is voorgeschreven anders onaanvaardbaar zou zijn geweest. In dit geval verschillen de termen van de voorgeschreven bewoordingen van de controleverklaring significant van de vereisten van de Standaarden (Zie Par. 21).

De controleverklaring voorgeschreven bij wet- of regelgeving (Zie Par. 21)

A36 Overeenkomstig de Standaarden dient de accountant niet te vermelden dat de Standaarden zijn nageleefd, tenzij de accountant heeft voldaan aan alle Standaarden die relevant zijn voor de controle[67]. Wanneer de opmaak of de bewoordingen van de controleverklaring bij wet- of regelgeving worden voorgeschreven in een vorm of in termen die significant verschillen van de vereisten van de Standaarden en de accountant tot de conclusie komt dat aanvullende uitleg in de controleverklaring de kans op misverstanden niet kan beperken, kan de accountant overwegen een vermelding in de controleverklaring op te nemen die aangeeft dat de controle niet overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd. De accountant wordt echter aangemoedigd om de Standaarden toe te passen, met inbegrip van de Standaarden die betrekking hebben op de controleverklaring, voor zover dat praktisch uitvoerbaar is, niettegenstaande het feit dat het de accountant niet is toegestaan om te vermelden dat de controle overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A37 In de publieke sector kunnen er specifieke vereisten bestaan binnen de wetgeving die het controlemandaat regelt; van de accountant kan bijvoorbeeld worden vereist dat hij direct aan een minister, de wetgevende macht of het publiek rapporteert indien de entiteit zou proberen de reikwijdte van de controle te beperken.

Bijlage 1: Voorbeelden van opdrachtbevestigingen voor een controleopdracht

Voor voorbeeldteksten van opdrachtbevestigingen voor een controleopdracht wordt verwezen naar HRA deel 3.

Bijlage 2: Het bepalen van de aanvaardbaarheid van stelsels voor algemene doeleinden (Zie Par. A10)

Rechtsgebieden zonder organisaties die bevoegd of erkend zijn om standaarden uit te vaardigen of zonder stelsels inzake financiële verslaggeving die bij wet- of regelgeving zijn voorgeschreven

1. Zoals in paragraaf A10 van deze Standaard is uitgelegd, bepaalt het management welk van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegepast wanneer een entiteit geregistreerd of werkzaam is in een rechtsgebied dat geen bevoegde of erkende organisatie heeft die standaarden vaststelt, of waar het gebruik van het stelsel inzake financiële verslaggeving niet bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven. In dergelijke rechtsgebieden is het vaak vaste praktijk om de financiële verslaggevingstandaarden te gebruiken die door één van de in paragraaf A8 beschreven organisaties zijn vastgesteld.
2. Bij wijze van alternatief kunnen er in een bepaald rechtsgebied conventies inzake administratieve verwerking bestaan die algemeen worden beschouwd als het stelsel inzake financiële verslaggeving voor financiële overzichten voor algemene doeleinden die worden opgesteld door bepaalde gespecificeerde entiteiten die in dat rechtsgebied actief zijn. Wanneer een dergelijk stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegepast, wordt van de accountant op grond van paragraaf 6(a) van deze Standaard vereist dat hij vaststelt of het geheel van de conventies inzake administratieve verwerking als een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving voor financiële overzichten voor algemene doeleinden kan worden beschouwd. Wanneer de conventies inzake administratieve verwerking in een bepaald rechtsgebied op brede schaal worden gehanteerd, is het mogelijk dat de beroepsorganisatie van accountants in dat rechtsgebied de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving namens de accountants heeft overwogen. Een andere

[67] Standaard 200, paragraaf 20.

mogelijkheid is dat de accountant de aanvaardbaarheid bepaalt door te overwegen of de conventies inzake administratieve verwerking kenmerken vertonen die aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving gewoonlijk hebben (Zie Par. 3), of door het vergelijken van de conventies inzake administratieve verwerking met de vereisten van een als aanvaardbaar beschouwd bestaand stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 4).

3. Aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving die resulteren in voor de beoogde gebruikers bruikbare informatie die in de financiële overzichten wordt verstrekt, hebben over het algemeen de volgende kenmerken:
   a. relevantie, waarbij de informatie die in de financiële overzichten wordt verstrekt, relevant is voor de aard van de entiteit en het doel van de financiële overzichten. In het geval van een onderneming die de financiële overzichten voor algemene doeleinden opstelt, wordt relevantie bijvoorbeeld beoordeeld op basis van de informatie die noodzakelijk is om te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een brede groep gebruikers voor het nemen van economische beslissingen. In deze behoeften wordt gewoonlijk voorzien door het presenteren van de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van de onderneming;
   b. volledigheid, waarbij transacties en gebeurtenissen, rekeningsaldi en toelichtingen die op conclusies gebaseerd op de financiële overzichten van invloed zouden kunnen zijn, niet worden weggelaten;
   c. betrouwbaarheid, waarbij de in de financiële overzichten verstrekte informatie:
      1. indien van toepassing, de economische realiteit van gebeurtenissen en transactiestromen weerspiegelt en niet enkel de juridische vorm ervan; en
      2. resulteert in een redelijk consistente evaluatie, waardering, presentatie en toelichting, wanneer deze in soortgelijke omstandigheden wordt gebruikt;
   d. neutraliteit, waarbij deze ertoe bijdraagt dat de informatie in de financiële overzichten vrij is van tendentie;
   e. begrijpelijkheid, waarbij de informatie in de financiële overzichten duidelijk en begrijpelijk is en niet het voorwerp uitmaakt van een significant verschillende interpretatie.
4. De accountant kan beslissen om de conventies inzake administratieve verwerking te vergelijken met de vereisten van een bestaand stelsel inzake financiële verslaggeving dat als aanvaardbaar wordt beschouwd. Zo is het mogelijk dat de accountant de conventies inzake administratieve verwerking vergelijkt met IFRS. Voor een controle van een kleine entiteit kan de accountant beslissen dat hij de conventies inzake financiële verslaggeving vergelijkt met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat speciaal voor dergelijke entiteiten is ontwikkeld door een bevoegde of erkende organisatie die standaarden vaststelt. Wanneer de accountant een dergelijke vergelijking maakt en verschillen identificeert, worden bij de beslissing over de vraag of de bij het opstellen van de financiële overzichten toegepaste conventies inzake administratieve verwerking een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving vormen, ook de redenen voor de verschillen in aanmerking genomen, alsmede de vraag of het toepassen van de conventies inzake administratieve verwerking, dan wel de in de financiële overzichten opgenomen beschrijving van het stelsel inzake financiële verslaggeving, zou kunnen resulteren in financiële overzichten die misleidend zijn.
5. Een samenstel van conventies inzake administratieve verwerking dat ontworpen is om aan individuele voorkeuren tegemoet te komen, is geen aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving voor financiële overzichten voor algemene doeleinden. Ook een compliance-stelsel is geen aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving, tenzij het door opstellers en gebruikers in de betrokken rechtsgebieden algemeen wordt geaccepteerd.

220 Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze International Standard on Auditing (Standaard) behandelt de specifieke verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot kwaliteitsbeheersingsprocedures voor een controle van financiële overzichten. Indien van toepassing, worden tevens de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar behandeld. Deze Standaard moet worden gelezen in samenhang met relevante ethische voorschriften.

Systeem van kwaliteitsbeheersing en rol van opdrachtteams

2 Systemen, beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing vallen onder de verantwoordelijkheid van het kantoor. Onder de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[68] is het kantoor gehouden om een stelsel van kwaliteitsbeheersing vast te stellen en te onderhouden dat een redelijke mate van zekerheid verschaft dat:
a. het kantoor en zijn personeel voldoen aan professionele standaarden en door van toepassing zijnde wet- en regelgeving gestelde vereisten; en
b. de door het kantoor of opdrachtpartners uitgebrachte rapportages in de gegeven omstandigheden passend zijn.[69]
Deze Standaard hanteert als uitgangspunt dat het kantoor onderworpen is aan de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing. (Zie Par. A1 en A1A)

3 In de context van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid om kwaliteitsbeheersingsprocedures te implementeren die van toepassing zijn op de controleopdracht en die het kantoor van relevante informatie voorzien om het functioneren mogelijk te maken van dat gedeelte van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor dat gericht is op onafhankelijkheid.

4 Het is opdrachtteams toegestaan te steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor, tenzij informatie die door het kantoor of door derden wordt verschaft, het tegendeel suggereert. (Zie Par. A2)

Ingangsdatum

5 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*.

Doelstelling

6 De doelstelling van de accountant is het implementeren van kwaliteitsbeheersingsprocedures op het niveau van de opdracht die de accountant een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat:
a. de controle in overeenstemming is met professionele standaarden en vereisten gesteld door van toepassing zijnde wet- en regelgeving; en
b. de uitgebrachte controleverklaring in de gegeven omstandigheden passend is.

Definities

7 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenis:
a. *opdrachtpartner*[70] – De partner of andere persoon binnen het kantoor die verantwoordelijk is voor de controleopdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de controleverklaring die namens het kantoor wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend;
b. *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling* – Een proces opgezet om op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring, een objectieve evaluatie te verschaffen van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring. Het proces van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geldt alleen voor

[68] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten* (NVAK assurance).
[69] Wta Artikel 18/Bta, artikel 8 respectievelijk NVAK assurance, artikel 4.
[70] 'Opdrachtpartner', 'partner' en 'kantoor' dienen, waar relevant, te worden gelezen als verwijzingen naar hun equivalenten binnen de publieke sector.

controles van financiële overzichten van oob's[71] en eventuele andere controleopdrachten waarvoor het kantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist is;
c. *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar* – Een partner, een ander persoon binnen het kantoor, een toereikend gekwalificeerde externe persoon of een team samengesteld uit dergelijke individuen, die niet tot het opdrachtteam behoren, met voldoende en geschikte ervaring en autoriteit om de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die bij het formuleren van de controleverklaring zijn getrokken, objectief te evalueren;
d. *opdrachtteam* – Alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle door het kantoor of een kantoor dat tot een netwerk behoort ingehuurde personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren. Uitgesloten zijn dus door het kantoor of een kantoor dat tot een netwerk behoort ingeschakelde externe deskundigen[72]. De term 'opdrachtteam' sluit ook personen binnen de interne auditfunctie van de cliënt uit die directe ondersteuning verlenen in het kader van een controleopdracht wanneer de accountant voldoet aan de vereisten van Standaard 610[73];
e. *kantoor* – Een zelfstandig werkende accountant, vennootschap, samenwerkingsverband, of andere entiteit van professional accountants;
f. *inspectie* – Met betrekking tot afgeronde controleopdrachten, procedures opgezet om vast te stellen dat opdrachtteams voldoen aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor;
g. *organisatie van openbaar belang* –
1. een in Nederland gevestigde rechtspersoon naar Nederlands recht waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht;
2. een kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
3. een centrale kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
4. een herverzekeraar, levensverzekeraar of schadeverzekeraar met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet.

h. *monitoring* – Een proces dat het voortdurend nagaan en evalueren van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor inhoudt, waaronder een periodieke inspectie van een selectie van voltooide opdrachten, dat erop gericht is dat het kantoor een redelijke mate van zekerheid verkrijgt dat zijn stelsel van kwaliteitsbeheersing effectief werkt;
i. *kantoor dat tot een netwerk behoort* – Een kantoor dat of entiteit die deel uitmaakt van een netwerk;
j. *netwerk* – Een grotere structuur:
1. die gericht is op samenwerking; en
2. die duidelijk gericht is op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.

k. *partner* – Elke persoon die bevoegd is om namens het kantoor verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van een opdracht op het gebied van professionele dienstverlening;
l. *personeel* – Partners en staf;
m. *professionele standaarden* – De International Standards on Auditing (Standaarden) en relevante ethische voorschriften;
n. *relevante ethische voorschriften* – Ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar onderworpen zijn en die gewoonlijk bestaan uit de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA) met betrekking tot een controle van financiële overzichten, samen met nationale vereisten die stringenter zijn;
o. *staf* – Andere professionals dan partners, met inbegrip van eventuele deskundigen die in dienst van het kantoor zijn;
p. *toereikend gekwalificeerde externe persoon* – Een persoon van buiten het kantoor met de competentie en capaciteiten om als een opdrachtpartner te handelen, bijvoorbeeld een partner van een ander kantoor of een werknemer (met passende ervaring) die behoort tot een beroepsorganisatie waarvan de leden controles van historische financiële informatie mogen uitvoeren, of tot een organisatie die relevante diensten op het gebied van kwaliteitsbeheersing verleent.

[71] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[72] In Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*, paragraaf 6(a), wordt een definitie van de term 'deskundige' gegeven.
[73] Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, stelt grenzen aan het gebruikmaken van directe ondersteuning van interne auditors. Deze erkent ook dat het de accountant door wet- of regelgeving kan worden verboden om directe ondersteuning van interne auditors te verkrijgen. Derhalve is het gebruikmaken van directe ondersteuning beperkt tot die situaties waarin dat is toegestaan.

Vereisten

Verantwoordelijkheden van de leiding voor de kwaliteit van controles

8 De opdrachtpartner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor de algehele kwaliteit van iedere controleopdracht waaraan die partner wordt toegewezen. (Zie Par. A3)

Relevante ethische voorschriften

9 Gedurende de controleopdracht dient de opdrachtpartner, door middel van waarneming en het verzoeken om inlichtingen naargelang noodzakelijk, alert te blijven op informatie die aantoont dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd. (Zie Par. A4 en A5)

10 Indien via het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor of anderszins aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd, dient hij in consultatie met anderen binnen het kantoor de passende actie te bepalen. (Zie Par. A5)

Onafhankelijkheid

11 De opdrachtpartner dient een conclusie te trekken over het naleven van onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de controleopdracht. Daarbij dient de opdrachtpartner:
   a. relevante informatie te verkrijgen vanuit het kantoor en, waar van toepassing, van kantoren die tot het netwerk behoren, teneinde omstandigheden en relaties die bedreigingen voor de onafhankelijkheid vormen, te identificeren en te evalueren;
   b. informatie over eventuele vastgestelde overtredingen, van de beleidslijnen en procedures van het kantoor met betrekking tot de onafhankelijkheid te evalueren teneinde te bepalen of deze overtredingen een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid in het kader van de controleopdracht; en
   c. passende actie te ondernemen om dergelijke bedreigingen weg te nemen, door het toepassen van maatregelen, of, indien dit passend wordt geacht, door de controleopdracht terug te geven indien teruggave krachtens van toepassing zijnde wet- en regelgeving mogelijk is. De opdrachtpartner dient het kantoor onmiddellijk in kennis te stellen van de onmogelijkheid om de aangelegenheid op te lossen, zodat passende actie kan worden ondernomen. (Zie Par. A5, A6 en A7)

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten

12 De opdrachtpartner dient ervan overtuigd te zijn dat passende procedures met betrekking tot aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten zijn gevolgd, en dient vast te stellen dat conclusies die hieromtrent zijn getrokken, passend zijn. (Zie Par. A8 en A9)

13 Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die ertoe zou hebben geleid dat het kantoor de controleopdracht zou hebben geweigerd als die informatie eerder beschikbaar zou zijn geweest, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk aan het kantoor mee te delen, zodat het kantoor en de opdrachtpartner de noodzakelijke actie kunnen ondernemen. (Zie Par. A9)

Toewijzing van opdrachtteams

14 De opdrachtpartner dient ervan overtuigd te zijn dat het opdrachtteam en eventuele door de accountant ingeschakelde deskundigen die geen deel uitmaken van het opdrachtteam, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken teneinde:
   a. de controleopdracht overeenkomstig professionele standaarden en in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten uit te voeren; en
   b. een controleverklaring mogelijk te maken waarvan het in de gegeven omstandigheden passend is dat deze wordt uitgebracht. (Zie Par. A10, A11 en A12)

Uitvoering van de opdracht

Aansturing, toezicht en uitvoering

15 De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor:
   a. de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde vereisten; en (Zie Par. A13, A14, A15 en A20)
   b. de controleverklaring die onder de gegeven omstandigheden passend is.

Beoordelingen

16 De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor beoordelingen die worden uitgevoerd in overeenstemming met de beleidslijnen en procedures van het kantoor inzake beoordelingen. (Zie Par. A16, A17 en A20)

17 Op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring dient de opdrachtpartner, door middel van een beoordeling van de controledocumentatie en besprekingen met het opdrachtteam, ervan overtuigd te zijn dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen ter onderbouwing van de conclusies die zijn getrokken, alsmede voor de uit te brengen controleverklaring. (Zie Par. A18, A19 en A20)

Consultatie

18 De opdrachtpartner dient:
   a. verantwoordelijkheid te nemen voor het feit dat het opdrachtteam passende consultatie pleegt over moeilijke of omstreden aangelegenheden;
   b. ervan overtuigd te zijn dat leden van het opdrachtteam in de loop van de opdracht passende consultatie hebben gepleegd, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en anderen van het passende niveau binnen of buiten het kantoor;
   c. ervan overtuigd te zijn dat de aard en reikwijdte van een dergelijke consultatie en de daaruit voortkomende conclusies zijn afgestemd met de geconsulteerde partij; en
   d. vast te stellen dat de uit een dergelijke consultatie voortkomende conclusies zijn doorgevoerd. (Zie Par. A21 en A22)

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

19 Voor controles van financiële overzichten van oob's[74], alsmede voor eventuele andere controleopdrachten waarvan het kantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, dient de opdrachtpartner:
   a. vast te stellen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is aangesteld;
   b. significante aangelegenheden die tijdens de uitvoering van de controleopdracht aan de orde zijn gekomen, met inbegrip van aangelegenheden die tijdens de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn vastgesteld, met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te bespreken; en
   c. de controleverklaring niet te dateren voordat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond. (Zie Par. A23, A24 en A25)

20 De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient een objectieve evaluatie uit te voeren van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken bij de formulering van de controleverklaring. Deze evaluatie dient het volgende in te houden:
   a. bespreking van significante aangelegenheden met de opdrachtpartner;
   b. beoordeling van de financiële overzichten en van de voorgestelde controleverklaring;
   c. beoordeling van geselecteerde controledocumentatie met betrekking tot de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken; en
   d. evaluatie van de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring, alsmede overweging of de voorgestelde controleverklaring passend is. (Zie Par. A26, A27, A27A, A29, A30 en A31)

21 Voor controles van financiële overzichten van oob's[75] dient de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bij het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling tevens rekening te houden met het volgende:
   a. de evaluatie van het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van het kantoor met betrekking tot de controleopdracht;
   b. de vraag of passende consultatie heeft plaatsgevonden over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van mening of andere moeilijke of omstreden aangelegenheden, alsmede de conclusies die uit deze consultatie voortkomen; en
   c. de vraag of de voor de beoordeling geselecteerde controledocumentatie een goede weergave is van de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot significante oordeelsvormingen en of deze de conclusies onderbouwt die zijn getrokken. (Zie Par. A28, A29, A30 en A31)

Verschillen van mening

22 Indien verschillen van mening ontstaan binnen het opdrachtteam, met de geconsulteerde personen of, indien van toepassing, tussen de opdrachtpartner en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, dient het opdrachtteam de beleidslijnen en procedures van het kantoor voor het

---

[74] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[75] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

behandelen en oplossen van verschillen van mening te volgen.

Monitoring

23 Onder een effectief stelsel van kwaliteitsbeheersing valt een monitoringproces dat is opgezet voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid aan het kantoor dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn en effectief werken. De opdrachtpartner dient de bevindingen uit het monitoringproces van het kantoor die blijken uit de meest recente informatie die door het kantoor en, indien van toepassing, andere kantoren die tot het netwerk behoren is uitgebracht, in aanmerking te nemen, alsmede de vraag of tekortkomingen die in deze informatie zijn opgemerkt van invloed kunnen zijn op de controleopdracht. (Zie Par. A32, A33 en A34)

Documentatie

24 De accountant dient onder meer het volgende in de controledocumentatie op te nemen:[76]
   a. kwesties die met betrekking tot het naleven van relevante ethische voorschriften zijn vastgesteld en de wijze waarop deze werden opgelost;
   b. conclusies met betrekking tot de naleving van onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de controleopdracht, alsmede eventuele relevante besprekingen met het kantoor die deze conclusies onderbouwen;
   c. conclusies die zijn getrokken met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten;
   d. de aard en reikwijdte van en de conclusies gebaseerd op de consultatie die in de loop van de controleopdracht werd gepleegd. (Zie Par. A35)

25 Voor de controleopdracht die is beoordeeld, dient de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te documenteren dat:
   a. de procedures die door de beleidslijnen van het kantoor met betrekking tot een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden vereist, uitgevoerd zijn;
   b. de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring voltooid is; en
   c. de beoordelaar geen kennis heeft van onopgeloste aangelegenheden die bij de beoordelaar de indruk kunnen wekken dat de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die het team heeft getrokken, niet passend waren.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Stelsel van kwaliteitsbeheersing en rol van opdrachtteams (Zie Par. 2)

A1 De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[77] behandelt de verantwoordelijkheden van het kantoor om zijn stelsel van kwaliteitsbeheersing voor controleopdrachten op te zetten en te onderhouden. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing omvat beleidslijnen en procedures die op de volgende elementen betrekking hebben:
- verantwoordelijkheden van de leiding voor kwaliteit binnen het kantoor;
- relevante ethische voorschriften;
- aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- human resources;
- uitvoering van de opdracht; en
- monitoring.

A1A *Op grond van artikel 18 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) dient een accountantsorganisatie die een vergunning heeft om wettelijke controles in de zin van de Wta te mogen uitvoeren te beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing. Artikel 8, tweede lid, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) schrijft voor dat in dit stelsel van kwaliteitsbeheersing procedures, beschrijvingen en standaarden bevat met betrekking tot:*
- *de inrichting van een controledossier;*
- *het uitvoeren van een wettelijke controle; en*
- *de begeleiding van, het toezicht op en de beoordeling van door de medewerkers uitgevoerde werkzaamheden.*

De procedures, beschrijvingen en standaarden hebben ten doel de naleving door de accountantsorganisatie van de bij en krachtens de Algemene Voorschriften (artikelen 14 tot en met 24) van de Wta gestelde regels te waarborgen.

---

[76] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11, en A6.
[77] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezichtaccountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriftenaccountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten*(NVAK assurance).

De door de wetgever en de beroepsorganisatie aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing gestelde eisen zijn verspreid over de Wta, het Bta en de Verordening accountantsorganisaties (VAO). Deze eisen zijn in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten van overeenkomstige toepassing verklaard op accountantskantoren die assurance-opdrachten anders dan wettelijke controles in de zin van de Wta, of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren.

Steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor (Zie Par. 4)

A2 Tenzij informatie die door het kantoor of door derden wordt verschaft het tegendeel suggereert, kan het opdrachtteam steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor, bijvoorbeeld met betrekking tot:
- competentie van personeel op grond van hun indienstneming en formele training;
- onafhankelijkheid op grond van het verzamelen en meedelen van relevante onafhankelijkheidsinformatie;
- het onderhouden van cliëntrelaties op grond van systemen voor aanvaarding en continuering daarvan;
- het in acht nemen van door wet- en regelgeving gestelde vereisten op grond van het monitoringproces.

Verantwoordelijkheden van de leiding voor kwaliteit van controles (Zie Par. 8)

A3 Bij het nemen van de verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke controleopdracht, wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en in passende boodschappen aan de andere leden van het opdrachtteam het volgende benadrukt:
- a. het belang voor de kwaliteit van de controle van:
  1. het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en van toepassing zijnde vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld;
  2. het naleven van de van toepassing zijnde beleidslijnen en procedures van het kantoor met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;
  3. het uitbrengen van controleverklaringen die in de gegeven omstandigheden passend zijn; en
  4. de mogelijkheid het opdrachtteam om punten van zorg te uiten zonder angst voor represailles; en
- b. het feit dat kwaliteit essentieel is bij het uitvoeren van controleopdrachten.

Relevante ethische voorschriften

Het naleven van relevante ethische voorschriften (Zie Par. 9)

A4 De VGBA stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast, waartoe behoren:
- a. professionaliteit;
- b. integriteit;
- c. objectiviteit;
- d. vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- e. vertrouwelijkheid.

Definities van ‘kantoor’, ‘netwerk’ en ‘kantoor dat tot een netwerk behoort’ (Zie Par. 9, 10 en 11)

A5 De definities van ‘kantoor’, ‘netwerk’ en ‘kantoor dat tot een netwerk behoort’ in de Verordening op de ledengroepen en relevante ethische voorschriften zoals de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) kunnen afwijken van die welke in deze Standaard zijn opgenomen. Bij het naleven van de in de paragrafen 9–11 genoemde vereisten zijn de definities die gebruikt zijn in de relevante ethische voorschriften van toepassing, naargelang dat nodig is om die ethische voorschriften te interpreteren.

Bedreigingen voor de onafhankelijkheid (Zie Par. 11(c))

A6 Het is mogelijk dat de opdrachtpartner een bedreiging voor de onafhankelijkheid met betrekking tot de controleopdracht vaststelt die niet door maatregelen kan worden weggenomen. Zoals vereist op grond van paragraaf 11(c) rapporteert in een dergelijk geval de opdrachtpartner aan de relevante persoon (personen) binnen het kantoor om een passende actie te bepalen, die de beëindiging kan inhouden van de activiteit die of het belang dat de bedreiging veroorzaakt, of het teruggeven kan inhouden van de controleopdracht, wanneer het teruggeven (van de controleopdracht) krachtens van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A7 Wetgeving kan voorzien in maatregelen voor de onafhankelijkheid van accountants van de publieke sector. Voor accountants van de publieke sector dan wel auditkantoren die controles in de publieke sector uitvoeren namens de door de wetgever aangestelde accountant, is het echter mogelijk, afhankelijk van de voorwaarden van het mandaat binnen een bepaald rechtsgebied, dat zij hun aanpak moeten aanpassen teneinde de naleving van paragraaf 11 naar de geest te bevorderen. Indien het mandaat van de accountant van de publieke sector het teruggeven van de opdracht niet toestaat, kan dit onder meer inhouden dat door middel van een openbare rapportage de ontstane omstandigheden worden toegelicht die, indien zij in de private sector waren voorgekomen, tot het teruggeven van de controleopdracht door de accountant zouden leiden.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten (Zie Par. 12)

A8 De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing vereist van[78] het kantoor informatie verkrijgen die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk wordt geacht alvorens een opdracht met een nieuwe cliënt te aanvaarden, ingeval er besloten wordt een bestaande opdracht wel of niet te continueren, alsmede wanneer het aanvaarden van een nieuwe opdracht van een bestaande cliënt wordt overwogen[79]. Informatie zoals die hieronder beschreven, helpt de opdrachtpartner bepalen of de conclusies die met betrekking tot het aanvaarden en continueren van cliëntrelaties en controleopdrachten zijn getrokken, passend zijn:
- de integriteit van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen, kernpersonen binnen het management en van de met governance belaste personen van de entiteit;
- de vraag of het opdrachtteam de deskundigheid heeft om de controleopdracht uit te voeren en over de nodige capaciteiten beschikt, met inbegrip van tijd en middelen;
- de vraag of het kantoor en het opdrachtteam relevante ethische voorschriften kunnen naleven; en
- significante aangelegenheden die tijdens de huidige of vorige controleopdracht aan de orde zijn gekomen, alsmede de implicaties daarvan voor het continueren van de relatie.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden (Zie Par. 12 en 13)

A9 In de publieke sector kunnen accountants aangesteld worden in overeenstemming met wettelijke procedures. Het is derhalve mogelijk dat bepaalde vereisten en overwegingen betreffende de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en van controleopdrachten zoals vermeld in de paragrafen 12, 13 en A8 niet relevant zijn. Niettemin kan informatie die als gevolg van het beschreven proces is verzameld, waardevol zijn voor accountants van de publieke sector bij het uitvoeren van risico-inschattingen alsmede bij het uitoefenen van rapporteringsverantwoordelijkheden.

Toewijzing van opdrachtteams (Zie Par. 14)

A10 Een persoon die deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle aanwendt, die ingeschakeld is of in dienst is genomen door het kantoor en die controlewerkzaamheden met betrekking tot de opdracht uitvoert, maakt deel uit van het opdrachtteam. Een persoon met dergelijke deskundigheid van wie de betrokkenheid bij het opdrachtteam enkel uit consultatie bestaat, is geen lid van het opdrachtteam. Consultatie wordt behandeld in paragraaf 18 en in de paragrafen A21–A22.

A11 Bij het overwegen van de passende competentie en capaciteiten die van het opdrachtteam als geheel worden verwacht, kan de opdrachtpartner de volgende aangelegenheden met betrekking tot het team in aanmerking nemen:
- inzicht in en praktische ervaring met soortgelijke controleopdrachten qua aard en complexiteit, verkregen door middel van passende training en participatie;
- inzicht in professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
- vaktechnische deskundigheid, waaronder deskundigheid op het gebied van relevante informatietechnologie en gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of controle;
- kennis van relevante bedrijfstakken waarin de cliënt actief is;
- de mogelijkheid om professionele oordeelsvorming toe te passen;

[78] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten* (NVAK assurance).

[79] Bta, artikel 12 respectievelijk NVAK assurance, artikel 12.

- inzicht in de beleidslijnen en procedures van het kantoor met betrekking tot kwaliteitsbeheersing.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A12 In de publieke sector kunnen tot aanvullende passende competentie vaardigheden worden gerekend die benodigd zijn om de voorwaarden van het controlemandaat in een bepaald rechtsgebied te vervullen. Dergelijke competentie kan inzicht in de van toepassing zijnde regelingen met betrekking tot het rapporteren omvatten, met inbegrip van het rapporteren aan de wetgever of een andere bevoegde instantie of in het algemeen belang. De bredere reikwijdte van een controle in de publieke sector kan bijvoorbeeld sommige aspecten van doelmatigheidscontrole omvatten, dan wel een uitgebreide evaluatie van het naleven van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften, alsmede het voorkomen en detecteren van fraude en corruptie.

Uitvoering van de opdracht

Aansturing, toezicht en uitvoering (Zie Par. 15(a))

A13 Het aansturen van het opdrachtteam omvat het informeren van de leden van het opdrachtteam over onder meer de volgende aangelegenheden:
- hun verantwoordelijkheden, met inbegrip van de noodzaak tot naleving van relevante ethische voorschriften, alsmede het plannen en uitvoeren van een controle met een professioneel-kritische instelling zoals op grond van Standaard 200 wordt vereist[80];
- verantwoordelijkheden van respectieve partners wanneer meer dan één partner bij de uitvoering van een controleopdracht betrokken is;
- de doelstellingen van de uit te voeren werkzaamheden;
- de aard van de activiteiten van de entiteit;
- risico gerelateerde kwesties;
- problemen die kunnen ontstaan;
- de gedetailleerde aanpak van de uitvoering van de opdracht.

Bespreking tussen leden van het opdrachtteam biedt minder ervaren teamleden de mogelijkheid om vragen voor te leggen aan meer ervaren teamleden, zodat passende communicatie binnen het opdrachtteam kan plaatshebben.

A14 Passend teamwerk en passende training vormen een hulpmiddel voor minder ervaren leden van het opdrachtteam om duidelijk de doelstellingen van de toegewezen werkzaamheden te begrijpen.

A15 Toezicht omvat aangelegenheden zoals:
- het volgen van de voortgang van de controleopdracht;
- het rekening houden met de competentie en capaciteiten van individuele leden van het opdrachtteam, met inbegrip van de vraag of zij voldoende tijd hebben om hun werk uit te voeren, of zij hun instructies begrijpen, en of de werkzaamheden worden uitgevoerd in overeenstemming met de geplande aanpak van de controleopdracht;
- het aanpakken van significante aangelegenheden die gedurende de controleopdracht aan de orde komen, het afwegen hoe significant deze zijn en het op passende wijze wijzigen van de geplande aanpak;
- het aanwijzen van aangelegenheden die zich lenen voor consultatie of voor nadere beschouwing door meer ervaren leden van het opdrachtteam gedurende de controleopdracht.

Beoordelingen

Beoordelingsverantwoordelijkheden (Zie Par. 16)

A16 Onder de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[81] zijn de beleidslijnen en procedures voor de beoordelingsverantwoordelijkheden van het kantoor vastgesteld met als uitgangspunt dat werkzaamheden die door minder ervaren teamleden zijn uitgevoerd, door meer ervaren teamleden worden beoordeeld.[82]

A17 Bij een beoordeling wordt bijvoorbeeld overwegen of:
- de werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met professionele standaarden en

---

[80] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing*, paragraaf 15.

[81] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten* (NVAK assurance).

[82] Bta, artikel 16 respectievelijk NVAK, artikel 14.

- met van toepassing zijnde vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld;
- er significante aangelegenheden aan de orde zijn gekomen voor nadere beschouwing;
- passende consultatie heeft plaatsgevonden en de daaruit voortvloeiende conclusies zijn gedocumenteerd en geïmplementeerd;
- de noodzaak bestaat om de aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden te herzien;
- de uitgevoerde werkzaamheden de getrokken conclusies onderbouwen en op passende wijze zijn gedocumenteerd;
- de verkregen informatie voldoende en geschikt is om de controleverklaring te onderbouwen; en
- de doelstellingen van de in het kader van de opdracht uitgevoerde werkzaamheden zijn bereikt.

Beoordeling door de opdrachtpartner van uitgevoerde werkzaamheden (Zie Par. 17)

A18 Tijdige beoordelingen van de volgende aspecten door de opdrachtpartner, die op passende momenten gedurende de opdracht worden uitgevoerd, maken het mogelijk dat significante aangelegenheden tijdig naar tevredenheid van de opdrachtpartner worden opgelost op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring:
- kritieke onderwerpen voor oordeelsvorming, in het bijzonder over moeilijke of omstreden aangelegenheden die in de loop van de opdracht zijn vastgesteld;
- significante risico's; en
- andere onderwerpen die de opdrachtpartner belangrijk acht.

Het is niet noodzakelijk dat de opdrachtpartner een beoordeling van alle controledocumentatie uitvoert, maar hij kan dit wel doen. Zoals op grond van Standaard 230 wordt vereist, documenteert de partner echter wel de omvang en timing van de beoordelingen[83].

A19 Een opdrachtpartner die gedurende de opdracht een controle overneemt, kan de in paragraaf A18 beschreven beoordelingsprocedures toepassen om de werkzaamheden te beoordelen die tot aan de datum van overdracht zijn verricht, teneinde de verantwoordelijkheden van een opdrachtpartner over te nemen.

Overwegingen die relevant zijn wanneer een lid van het opdrachtteam met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle wordt ingezet (Zie Par. 15, 16 en 17)

A20 Ingeval een lid van het opdrachtteam met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle wordt ingezet, kunnen aansturing, toezicht en beoordeling van de werkzaamheden van dit lid van het opdrachtteam onder meer het volgende inhouden:
- het met dat lid tot overeenstemming komen over de aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van dat lid; alsmede de respectieve rollen van, en de aard, timing en mate van communicatie tussen dat lid en andere leden van het opdrachtteam;
- het evalueren van de mate waarin de werkzaamheden van dat lid adequaat zijn, met inbegrip van de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van dat lid, alsmede de consistentie ervan met andere controle-informatie.

Consultatie (Zie Par. 18)

A21 Er is sprake van effectieve consultatie over significante vaktechnische, ethische en andere aangelegenheden binnen het kantoor of, indien van toepassing buiten het kantoor, indien de personen die worden geconsulteerd:
- alle relevante feiten verkrijgen die hen in staat zullen stellen om een onderbouwd advies te geven; en
- passende kennis, senioriteit en ervaring bezitten.

A22 Het kan passend zijn dat het opdrachtteam consultatie pleegt buiten het kantoor, bijvoorbeeld indien het kantoor niet over passende interne capaciteiten beschikt. Zo kan worden gebruikgemaakt van adviesdiensten van andere kantoren, beroepsorganisaties en regelgevende of toezichthoudende instanties, dan wel van commerciële organisaties die relevante diensten op het gebied van de kwaliteitsbeheersing leveren.

[83] Standaard 230, paragraaf 9(c).

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring (Zie Par. 19(c))

A23 Overeenkomstig Standaard 700 mag de controleverklaring niet eerder worden gedateerd dan op de datum waarop de accountant voldoende en geschikte informatie heeft verkregen om daarop zijn oordeel over de financiële overzichten te baseren[84]. In het geval van een controle van financiële overzichten van oob's[85] of wanneer een opdracht voldoet aan de criteria voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, helpt een dergelijke beoordeling de accountant bepalen of voldoende en geschikte informatie is verkregen.

A24 Het tijdig en op passende momenten gedurende de opdracht uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling maakt het mogelijk significante aangelegenheden onmiddellijk naar tevredenheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar op te lossen op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring.

A25 Afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling houdt de afronding door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van de vereisten in de paragrafen 20–21 in, en waar van toepassing de inachtneming van paragraaf 22. Documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan worden afgerond na de datum van de controleverklaring in het kader van de samenstelling van het definitieve controledossier. Standaard 230 stelt vereisten vast en verschaft leidraden in dit verband[86].

Aard, omvang en timing van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (Zie Par. 20)

A26 Alert blijven op veranderingen in omstandigheden stelt de opdrachtpartner in staat te bepalen in welke situaties een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, zelfs als een dergelijke kwaliteitsbeoordeling bij de aanvang van de opdracht niet werd vereist.

A27 De omvang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan afhankelijk zijn van onder meer de complexiteit van de controleopdracht, van de vraag of de entiteit beursgenoteerd is, en van het risico dat de controleverklaring in de gegeven omstandigheden niet passend kan zijn. De uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling doet niets af aan de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner voor de controleopdracht en de uitvoering daarvan.

A27A *Voor overige voorschriften met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt verwezen naar paragraaf 5 van het Bta en hoofdstuk 2 van de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten.*

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van oob's (Zie Par. 21)[87]

A28 Overige aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam die in beschouwing kunnen worden genomen in een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van een beursgenoteerde entiteit, zijn onder meer:

- significante risico's die overeenkomstig Standaard 315[88] tijdens de uitvoering van de opdracht zijn geïdentificeerd en de manieren om overeenkomstig Standaard 330[89] op deze risico's in te spelen, met inbegrip van de inschatting van en het inspelen op het frauderisico door het opdrachtteam overeenkomstig Standaard 240[90];
- oordeelsvormingen, met name met betrekking tot materieel belang en significante risico's;
- de significantie van en de wijze waarop wordt omgegaan met gecorrigeerde en ongecorrigeerde afwijkingen die tijdens de controle zijn geïdentificeerd;
- de aangelegenheden die aan het management en aan de met governance belaste personen en, indien van toepassing, aan derden zoals regelgevende of toezichthoudende instanties moeten worden meegedeeld.

Afhankelijk van de omstandigheden kunnen deze overige aangelegenheden tevens van toepassing zijn op opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen van controles van financiële overzichten van andere entiteiten.

---

[84] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 41.
[85] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[86] Standaard 230, paragraaf 14, 15 en 16.
[87] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[88] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*.
[89] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.
[90] Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden (Zie Par. 20 en 21)

A29 Naast de controles van financiële overzichten van oob's[91] wordt een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling eveneens vereist voor controleopdrachten die voldoen aan de criteria die zijn opgesteld door een kantoor dat opdrachten aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling onderwerpt. In sommige gevallen zal geen van de controleopdrachten van het kantoor voldoen aan de criteria die vereisen dat zij aan een dergelijke kwaliteitsbeoordeling moeten worden onderworpen.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden (Zie Par. 20 en 21)

A30 In de publieke sector kan een door de wetgever aangestelde accountant (bijvoorbeeld een voorzitter van de Rekenkamer of een ander toereikend gekwalificeerd persoon die namens de voorzitter van de Rekenkamer is aangesteld) een rol vervullen die gelijk is aan de rol van een opdrachtpartner die de algehele verantwoordelijkheid draagt voor controles in de publieke sector. Indien van toepassing houdt in dergelijke omstandigheden de keuze van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar in dat er rekening wordt gehouden met de noodzaak van onafhankelijkheid ten opzichte van de entiteit die wordt gecontroleerd, alsmede met de mogelijkheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar om een objectieve evaluatie te verschaffen.

A31 Oob's[92], waarnaar in de paragrafen 21 en A28 wordt verwezen, zijn in de publieke sector niet gebruikelijk[93]. Niettemin kunnen er andere entiteiten in de publieke sector voorkomen die significant zijn vanwege omvang, complexiteit of aspecten van openbaar belang en die ten gevolge daarvan een grote verscheidenheid aan belanghebbenden hebben. Voorbeelden zijn samenwerkingsverbanden die staatseigendom zijn en openbare nutsbedrijven. Aanhoudende verschuivingen binnen de publieke sector kunnen tevens leiden tot nieuwe soorten van significante entiteiten. Er bestaan geen vaste objectieve criteria waarmee de mate van significantie kan worden bepaald. Niettemin evalueren accountants van de publieke sector welke entiteiten van voldoende significantie kunnen zijn om de uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te rechtvaardigen.

Monitoring (Zie Par. 23)

A32 De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[94] vereist van het kantoor om een monitoringproces vast te stellen dat een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn en effectief werken[95].

A33 Bij het overwegen van tekortkomingen die op de controleopdracht van invloed kunnen zijn, kan de opdrachtpartner rekening houden met eventuele maatregelen die het kantoor heeft genomen om de situatie te rectificeren en die de opdrachtpartner in de context van die controle voldoende acht.

A34 Een tekortkoming in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat een specifieke controleopdracht noch overeenkomstig de professionele standaarden, noch in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten is uitgevoerd, dan wel dat de controleverklaring niet passend was.

Documentatie

Documentatie van consultatie (Zie Par. 24(d))

A35 Documentatie die betrekking heeft op met andere beroepsbeoefenaren gepleegde consultatie over moeilijke of omstreden aangelegenheden en die voldoende compleet en gedetailleerd is, draagt bij aan inzicht in:
- de kwestie waarover consultatie plaatsvond; en
- de uitkomsten van de consultatie, met inbegrip van alle genomen beslissingen, de basis voor die beslissingen en de wijze waarop de beslissingen zijn geïmplementeerd.

---

[91] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[92] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[93] Artikel 2, Wta geeft de mogelijkheid om openbare lichamen aan te wijzen als oob.
[94] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten* (NVAK assurance).
[95] Bta, artikel 18–22 /VAO, artikel 4,9 respectievelijk NVAK assurance, artikel 8, 18–23.

230 Controledocumentatie

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opstellen van de controledocumentatie voor een controle van financiële overzichten. In de bijlage wordt een opsomming gegeven van andere Standaarden die specifieke vereisten en leidraden inzake documentatie bevatten. De in andere Standaarden voorkomende specifieke vereisten inzake documentatie doen geen afbreuk aan de toepassing van deze Standaard. Bij wet- of regelgeving kunnen aanvullende vereisten inzake documentatie zijn vastgesteld.

Aard en doeleinden van controledocumentatie

2 Controledocumentatie die voldoet aan de vereisten van deze Standaard en aan de specifieke documentatievereisten van andere relevante Standaarden voorziet in:
   a. informatie waaruit blijkt op welke basis de accountant tot een conclusie is gekomen over het bereiken van de algehele doelstellingen van de accountant[96]; en
   b. informatie waaruit blijkt dat de controle werd gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten.

3 De controledocumentatie heeft een aantal aanvullende doeleinden, waaronder:
   a. het opdrachtteam te helpen bij het plannen en uitvoeren van de controle;
   b. de voor het toezicht verantwoordelijke leden van het opdrachtteam te helpen bij het aansturen en het uitoefenen van toezicht op de controlewerkzaamheden, alsmede bij het vervullen van hun verantwoordelijkheden voor de beoordeling overeenkomstig Standaard 220;[97]
   c. het opdrachtteam in staat te stellen verantwoording af te leggen over zijn werkzaamheden;
   d. een vastlegging te bewaren van aangelegenheden die voor toekomstige controles van blijvende significantie zijn;
   e. het mogelijk te maken dat kwaliteitsbeoordelingen en inspecties worden uitgevoerdovereenkomstig wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[98,99];
   f. het mogelijk te maken dat externe inspecties worden uitgevoerd overeenkomstig van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten of overige vereisten.

Ingangsdatum

4 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

5 De doelstelling van de accountant is het opstellen van documentatie die voorziet in:
   a. een voldoende en geschikte vastlegging van de onderbouwing van de controleverklaring; en
   b. informatie waaruit blijkt dat de controle is gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten.

Definities

6 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *controledocumentatie* – De vastlegging van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de verkregen relevante controle-informatie en de conclusies die de accountant heeft getrokken (soms wordt ook de term ‘werkdocumenten’ gebruikt);
b. *controledossier* – Eén of meer mappen of andere fysieke of elektronische gegevensdragers die de vastleggingen bevatten die de controledocumentatie van een specifieke controleopdracht uitmaken;
c. *ervaren accountant* – Een persoon (binnen of buiten het kantoor) die praktische controle-ervaring bezit en een redelijk begrip heeft van:
   1. de controleprocessen;

---

[96] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 11.
[97] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 15, 16 en 17.
[98] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten* (NVAK assurance).
[99] Bta, artikel 16, 18–22/VAO, artikel 4, 9 respectievelijk NVAK assurance, artikel 8, 14 en 18–23.

2. de Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
3. de omgeving waarin de entiteit werkzaam is; en
4. de controle- en financiële verslaggevingskwesties die relevant zijn voor de sector van de entiteit.

Vereisten

Tijdig opstellen van de controledocumentatie

7 De accountant dient de controledocumentatie tijdig op te stellen. (Zie Par. A1)

Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controle-informatie

Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie

8 De accountant dient de controledocumentatie zo op te stellen dat die voldoende is om een ervaren accountant die niet eerder bij de controle betrokken was, in staat te stellen inzicht te verwerven in: (Zie Par. A2, A3, A4, A5, A16 en A17)
  a. de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten; (Zie Par. A6 en A7)
  b. de uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, alsmede de verkregen controle-informatie; en
  c. significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies; en
  d. significante professionele oordeelsvormingendie tot die conclusies hebben geleid. (Zie Par. A8, A9, A10 en A11)

9 Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden dient de accountant het volgende vast te leggen:
  a. de onderscheidende kenmerken van de specifieke getoetste elementen of aangelegenheden; (Zie Par. A12)
  b. wie de controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en
  c. wie de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft beoordeeld alsmede de datum en de omvang van deze beoordeling. (Zie Par. A13)

10 De accountant dient met het management, de met governance belaste personen en anderen gevoerde besprekingen van significante aangelegenheden te documenteren, met inbegrip van de aard van de besproken significante aangelegenheden, het tijdstip van bespreking en de namen van de personen die hieraan hebben deelgenomen. (Zie Par. A14)

11 Indien de accountant informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid, dient hij te documenteren op welke wijze hij met deze inconsistentie is omgegaan. (Zie Par. A15)

Het afwijken van een relevant vereiste

12 Indien de accountant het in uitzonderlijke omstandigheden noodzakelijk acht om af te wijken van een in een Standaard bepaald relevant vereiste, dient hij te documenteren op welke wijze de uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden het oogmerk van het vereiste bereiken, alsmede om welke redenen is afgeweken. (Zie Par. A18 en A19)

Aangelegenheden die na de datum van de controleverklaring aan de orde komen

13 Indien in uitzonderlijke omstandigheden de accountant na de datum van de controleverklaring nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert of tot nieuwe conclusies komt, dient hij het volgende te documenteren: (Zie Par. A20)
  a. de omstandigheden die zich hebben voorgedaan;
  b. de nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd, de verkregen controle-informatie en de getrokken conclusies, alsmede de gevolgen daarvan voor de controleverklaring; en
  c. wanneer en door wie de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de controledocumentatie zijn aangebracht en beoordeeld.

Samenstellen van het definitieve controledossier

14 De accountant dient de controledocumentatie samen te voegen in een controledossier en het

administratieve proces van het samenstellen van het definitieve controledossier tijdig na de datum van de controleverklaring te voltooien. (Zie Par. A21 en A22)

15 Nadat het samenstellen van het definitieve controledossier is voltooid, dient de accountant niet enkele controledocumentatie, van welke aard ook, te vernietigen of te verwijderen voordat de bewaartermijn is afgelopen. (Zie Par. A23)

16 In andere dan de in paragraaf 13 bedoelde omstandigheden waarin de accountant het noodzakelijk acht om veranderingen in de bestaande controledocumentatie aan te brengen dan wel om nieuwe elementen aan de controledocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve controledossier is voltooid, dient hij, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, het volgende te documenteren: (Zie Par. A24)
  a. de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
  b. wanneer en door wie zij werden aangebracht en beoordeeld.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Tijdig opstellen van de controledocumentatie (Zie Par. 7)

A1 Het tijdig opstellen van voldoende en geschikte controledocumentatie komt ten goede aan de kwaliteit van de controle alsmede aan de effectieve beoordeling en evaluatie van de verkregen controle-informatie en van de conclusies die worden getrokken voordat de controleverklaring voltooid is. Van documentatie die na de uitvoering van de controlewerkzaamheden wordt opgesteld, kan worden verwacht dat deze minder accuraat zal zijn dan documentatie die tijdens de uitvoering van deze werkzaamheden wordt opgesteld.

Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controle-informatie

Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie (Zie Par. 8)

A2 De vorm, inhoud en omvang van controledocumentatie zijn afhankelijk van factoren als:
- de omvang en complexiteit van de entiteit;
- de aard van de uit te voeren controlewerkzaamheden;
- de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang;
- de significantie van de verkregen controle-informatie;
- de aard en omvang van de vastgestelde uitzonderingen;
- de noodzaak tot het documenteren van een conclusie of van de basis voor een conclusie wanneer deze niet rechtstreeks is af te leiden uit de documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden of uit de verkregen controle-informatie;
- de gehanteerde controlemethodologie en hulpmiddelen.

A3 De controledocumentatie mag worden vastgelegd op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers. Voorbeelden van controledocumentatie zijn onder meer:
- de controleprogramma's;
- analyses;
- memoranda betreffende kwesties;
- samenvattingen betreffende significante aangelegenheden;
- brieven inzake externe bevestiging en bevestigingsbrieven;
- checklists;
- correspondentie (waaronder e-mail) met betrekking tot significante aangelegenheden.

De accountant kan uittreksels of kopieën van vastleggingen van de entiteit (bijvoorbeeld belangrijke en specifieke contracten en overeenkomsten) in de controledocumentatie opnemen. De controledocumentatie is echter geen substituut voor de administratieve vastleggingen van de entiteit.

A4 Achterhaalde versies van werkdocumenten en van financiële overzichten, aantekeningen die een weergave zijn van een onvolledige of voorlopige gedachtegang, eerdere kopieën van documenten die zijn verbeterd op typefouten of andere fouten, en duplicaten van documenten hoeft de accountant niet in de controledocumentatie op te nemen.

A5 Mondelinge toelichtingen door de accountant vormen op zichzelf geen adequate onderbouwing voor de werkzaamheden die hij heeft verricht of voor de conclusies die hij heeft getrokken, maar kunnen worden gebruikt om informatie die in de controledocumentatie is opgenomen, uit te leggen of te verduidelijken.

Documentatie inzake het naleven van de Standaarden (Zie Par. 8(a))

A6 In beginsel zal het naleven van de vereisten van deze Standaard resulteren in controledocumentatie die in de gegeven omstandigheden voldoende en geschikt is. Andere Standaarden bevatten specifieke documentatievereisten die bedoeld zijn om de toepassing van deze Standaard in de

specifieke omstandigheden van die andere Standaarden te verduidelijken. De specifieke documentatievereisten van andere Standaarden beperken de toepassing van deze Standaard niet. Verder is het ontbreken van een documentatievereiste in een specifieke Standaard niet bedoeld om te suggereren dat bij het voldoen aan deze Standaard geen documentatie zal worden opgesteld.

A7 Controledocumentatie verschaft informatie die aantoont dat de controle aan de Standaarden voldoet. Het is echter noch noodzakelijk noch uitvoerbaar dat de accountant bij een controle alle nagegane aangelegenheden of elke professionele oordeelsvorming documenteert. Verder hoeft de accountant niet apart te documenteren (bijvoorbeeld in een checklist) dat aan de Standaarden is voldaan wat betreft aangelegenheden waarvan dit al wordt aangetoond door documenten die deel uitmaken van het controledossier. Als voorbeelden zijn te noemen:

- het bestaan van een op adequate wijze gedocumenteerd controleprogramma toont aan dat de accountant de controle heeft gepland;
- de aanwezigheid van een ondertekende schriftelijke opdrachtbevestiging in het controledossier toont aan dat de accountant de voorwaarden van de controleopdracht met het management of, indien passend, met de met governance belaste personen is overeengekomen;
- een controleverklaring die een oordeel met passende beperking over de financiële overzichten bevat, toont aan dat de accountant in de situaties die in de Standaarden zijn gespecificeerd, heeft voldaan aan het vereiste om, een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen;
- met betrekking tot de vereisten die in het algemeen gedurende de gehele controle van toepassing zijn, kan op een aantal manieren in het controledossier worden aangetoond dat deze vereisten worden nageleefd:
  - het kan bijvoorbeeld voorkomen dat op geen enkele manier is gedocumenteerd dat de accountant blijk heeft gegeven van een professioneel-kritische instelling. Niettemin kan de controledocumentatie informatie verschaffen die aantoont dat de accountant overeenkomstig de Standaarden een professioneel-kritische instelling aanneemt. Het betreft hier onder meer informatie over uitgevoerde werkzaamheden ter ondersteuning van de reactie van het management op de door de accountant gestelde vragen;
  - tevens kan op verschillende manieren in de controledocumentatie worden aangetoond dat de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid op zich heeft genomen voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van een controle overeenkomstig de Standaarden. De controledocumentatie kan onder meer documentatie bevatten van de tijdige betrokkenheid van de opdrachtpartner bij verschillende aspecten van de controle, zoals het deelnemen aan de teambesprekingen die vereist zijn op grond van Standaard 315[100].

Documentatie van significante aangelegenheden en van daarop betrekking hebbende significante professionele oordeelsvormingen (Zie Par. 8(c))

A8 Het beoordelen van de significantie van een aangelegenheid vereist een objectieve analyse van de feiten en omstandigheden. Voorbeelden van significante aangelegenheden zijn onder meer:

- aangelegenheden die aanleiding geven tot significante risico's (zoals gedefinieerd in Standaard 315);[101]
- uitkomsten van controlewerkzaamheden die erop kunnen wijzen (a) dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zouden kunnen bevatten of (b) dat een herziening nodig is van de eerdere inschatting door de accountant van de risico's op eenafwijking van materieel belang en de door de accountant gehanteerde methoden om op dierisico's in te spelen;
- omstandigheden die voor de accountant grote moeilijkheden veroorzaken bij het uitvoeren van noodzakelijke controlewerkzaamheden;
- bevindingen die zouden kunnen leiden tot een aanpassing van het oordeel of tot het opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring.

A9 Een belangrijke factor bij het bepalen van de vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie van significante aangelegenheden is de mate waarin professionele oordeelsvorming is toegepast bij het uitvoeren van de werkzaamheden en bij het evalueren van de uitkomsten. De documentatie inzake de professionele oordeelsvormingen, indien deze significant is, dient om de conclusies van de accountant te verklaren en de kwaliteit van de oordeelsvorming te verbeteren. Deze aangelegenheden zijn van bijzonder belang voor degenen die verantwoordelijk zijn voor het beoordelen van de controledocumentatie, met inbegrip van degenen die daaropvolgende controles uitvoeren wanneer zij aangelegenheden van blijvende significantie beoordelen (bijvoorbeeld bij het uitvoeren van een retrospectieve beoordeling van schattingen).

A10 Enkele voorbeelden van situaties waarin het overeenkomstig paragraaf 8 passend is controledo-

[100] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 10.
[101] Standaard 315, paragraaf 4(e).

cumentatie op te stellen met betrekking tot het toepassen van professionele oordeelsvorming, ingeval de aangelegenheden en de oordeelsvormingen significant zijn:

- de redenering waarop de accountant zijn conclusie heeft gebaseerd wanneer in één van de vereisten is bepaald dat de accountant bepaalde informatie en factoren 'dient te overwegen en dat dit significant is in de context van een specifieke opdracht;
- de basis voor de conclusie van de accountant met betrekking tot de redelijkheid van de gebieden waar de oordeelsvorming van subjectieve aard is (bijvoorbeeld de redelijkheid van significante schattingen);
- de basis voor de conclusie van de accountant inzake de authenticiteit van een document ingeval verder onderzoek wordt verricht (zoals het op passende wijze gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige dan wel van procedures inzake externe bevestigingen) om in te spelen op situaties die tijdens de controle zijn vastgesteld en die ertoe hebben geleid dat de accountant van mening was dat het document mogelijk niet authentiek is.

A11 De accountant kan het nuttig achten als onderdeel van de controledocumentatie een samenvatting (soms bekend als een afsluitend memorandum) op te stellen en te bewaren waarin een beschrijving wordt gegeven van de significante aangelegenheden die tijdens de controle zijn vastgesteld en van de wijze waarop daarmee is omgegaan, of die kruisverwijzingen bevat naar andere relevante onderbouwende elementen van de controledocumentatie die in deze informatie voorzien. Een dergelijke samenvatting kan doeltreffende en doelmatige beoordelingen en inspecties van de controledocumentatie vergemakkelijken, in het bijzonder voor omvangrijke en gecompliceerde controles. Verder kan het opstellen van een dergelijke samenvatting de accountant helpen bij het overwegen van significante aangelegenheden. Zij kan de accountant tevens helpen bij het overwegen of er, in het licht van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de getrokken conclusies, een bepaalde relevante doelstelling van de Standaard is die de accountant niet kan bereiken, zodat dit de accountant zou beletten zijn algehele doelstellingen te bereiken.

Het bepalen van de getoetste specifieke onderwerpen of aangelegenheden alsmede het aanwijzen van de opsteller en beoordelaar (Zie Par. 9)

A12 Het in het dossier vastleggen van onderscheidende kenmerken dient een aantal doelen. Het stelt bijvoorbeeld het opdrachtteam in staat verantwoording af te leggen over de uitgevoerde werkzaamheden en vergemakkelijkt het onderzoek naar uitzonderingen en inconsistenties. Onderscheidende kenmerken zullen variëren naar gelang van de aard van de controlehandeling en het element dat, of de aangelegenheid die wordt getoetst. Als voorbeeld zijn te noemen:

- voor het in detail toetsen van door de entiteit aangemaakte inkoopopdrachten kan de accountant bepalen welke documenten voor de toetsing worden geselecteerd, aan de hand van de datum en het individuele nummer van deze inkoopopdrachten;
- voor werkzaamheden waarbij een selectie of een beoordeling van alle journaalposten boven een bepaald bedrag in een gegeven populatie vereist is, kan de accountant de reikwijdte van de werkzaamheden in het dossier vastleggen en de populatie bepalen (bijvoorbeeld alle journaalposten boven een bepaald bedrag vanuit de dagboeken);
- voor werkzaamheden waarbij een systematische steekproef moet worden getrokken uit een populatie van documenten, kan de accountant de geselecteerde documenten bepalen door vastlegging van de bron, het startpunt en het steekproefinterval (bijvoorbeeld een systematische steekproef van verzenddocumenten getrokken uit het verzendregister voor de periode van 1 april tot 30 september, te beginnen bij documentnummer 12345 en vervolgens ieder 125ste document);
- voor werkzaamheden waarbij inlichtingen moeten worden ingewonnen bij bepaalde personeelsleden van de entiteit, kan de accountant in het dossier een vastlegging maken van de data van deze verzoeken en van de namen en functieomschrijvingen van de personeelsleden van de entiteit;
- voor waarnemingswerkzaamheden kan de accountant in het dossier een vastlegging maken van het proces of het object van onderzoek, van de relevante personen, van hun respectieve verantwoordelijkheden, alsmede van de plaats en het tijdstip waarop de waarneming is uitgevoerd.

A13 Standaard 220 vereist dat de accountant de uitgevoerde controlewerkzaamheden beoordeelt door de controledocumentatie te beoordelen[102]. Het vereiste om te documenteren wie de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft beoordeeld, houdt geen verplichting in om in ieder specifiek werkdocument informatie op te nemen die deze beoordeling aantoont. Het vereiste houdt echter wel in dat moet worden gedocumenteerd welke controlewerkzaamheden zijn beoordeeld, wie deze werkzaamheden heeft beoordeeld en op welk tijdstip dit is gebeurd.

[102] Standaard 220, paragraaf 17.

Documentatie van besprekingen van significante aangelegenheden met het management, met de met governance belaste personen, alsmede met anderen (Zie Par. 10)

A14 De documentatie is niet beperkt tot de vastleggingen die door de accountant zijn opgesteld, maar kan ook andere geschikte documenten bevatten zoals notulen van vergaderingen die door personeelsleden van de entiteit zijn opgesteld en door de accountant zijn aanvaard. Anderen met wie de accountant significante aangelegenheden kan bespreken, kunnen onder meer overige personeelsleden binnen de entiteit zijn, alsmede externe partijen, zoals personen die professioneel advies aan de entiteit verstrekken.

Documentatie van de wijze waarop met inconsistenties is omgegaan (Zie Par. 11)

A15 Het vereiste om te documenteren op welke wijze de accountant is omgegaan met inconsistenties die in de informatie werden vastgesteld, houdt niet in dat de accountant documentatie moet bewaren die foutief of intussen achterhaald is.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden (Zie Par. 8)

A16 De controledocumentatie voor een controle van kleinere entiteiten is in het algemeen minder omvangrijk dan voor de controle van een grotere entiteit. Verder zal in geval van een controle waarbij de opdrachtpartner alle werkzaamheden zelf uitvoert, de documentatie geen aangelegenheden bevatten die zouden moeten worden vastgelegd uitsluitend om de leden van een opdrachtteam te informeren of te instrueren, dan wel om informatie te verschaffen die een beoordeling door andere leden van het team aantoont (er zullen bijvoorbeeld geen te documenteren aangelegenheden zijn met betrekking tot teambesprekingen of het houden van toezicht). Niettemin voldoet de opdrachtpartner aan het in paragraaf 8 bepaalde overheersende vereiste om controledocumentatie op te stellen waaruit een ervaren accountant inzicht kan verwerven, omdat de controledocumentatie onderworpen kan zijn aan beoordelingen door externe partijen voor regelgevings- of andere doeleinden.

A17 Bij het opstellen van controledocumentatie kan de accountant van een kleinere entiteit het nuttig en doelmatig achten om verschillende aspecten van de controle vast te leggen in één enkel document met, naargelang passend, kruisverwijzingen naar ondersteunende werkdocumenten. Voorbeelden van aangelegenheden die bij een controle van een kleinere entiteit gezamenlijk kunnen worden gedocumenteerd zijn onder meer het verwerven van inzicht in de entiteit en haar interne beheersing, de algehele controleaanpak en het controleprogramma, de overeenkomstig Standaard 320[103] vastgestelde materialiteit, de ingeschatte risico's, significante aangelegenheden die tijdens de controle zijn vastgesteld, alsmede de getrokken conclusies.

Het afwijken van een relevant vereiste (Zie Par. 12)

A18 De vereisten van de Standaarden zijn erop gericht de accountant in staat te stellen om de in de Standaarden gespecificeerde doelstellingen en derhalve de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken. Daarom veronderstellen de Standaarden, uitzonderlijke omstandigheden daargelaten, de naleving van ieder vereiste dat in de omstandigheden van de controle relevant is.

A19 Het documentatievereiste is alleen van toepassing op vereisten die in de gegeven omstandigheden relevant zijn. Vereisten zijn slechts in die gevallen niet relevant[104] waarin:

a. de gehele Standaard niet relevant is (bijvoorbeeld indien een entiteit niet over een interne auditfunctie beschikt, is niets van Standaard 610[105] relevant); of
b. het voorwaardelijke vereisten betreft en de voorwaarde niet is vervuld (bijvoorbeeld het vereiste om het oordeel aan te passen wanneer er een onmogelijkheid bestaat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, terwijl deze onmogelijkheid niet bestaat).

Aangelegenheden die na de datum van de controleverklaring aan de orde komen (Zie Par. 13)

A20 Buitengewone omstandigheden zijn bijvoorbeeld ook de gebeurtenissen waarvan de accountant na de datum van de controleverklaring kennis verkrijgt maar die op die datum wel bestonden en die, wanneer ze op die datum bekend waren geweest, een wijziging van de financiële overzichten dan wel een aanpassing door de accountant van het oordeel in de controleverklaring tot

[103] Standaard 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle.*
[104] Standaard 200, paragraaf 22.
[105] Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors.*

gevolg zouden kunnen hebben gehad.[106] De daaruit voortvloeiende veranderingen in de controledocumentatie worden overeenkomstig de in Standaard 220[107] beschreven verantwoordelijkheden inzake de beoordelingsopdracht beoordeeld, terwijl de opdrachtpartner de uiteindelijke verantwoordelijkheid voor de aangebrachte veranderingen op zich neemt.

Samenstellen van het definitieve controledossier (Zie Par. 14, 15 en 16)

A21 Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[108] vereist van de kantoren dat zij beleidslijnen en procedures vaststellen voor het tijdig voltooien van de samenstelling van controledossiers.[109] Een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve controledossier moet worden afgerond, is in het algemeen een termijn van niet meer dan 2 maanden[110] na de datum van de controleverklaring.[111]

A22 Het voltooien van de samenstelling van het definitieve controledossier na de datum van de controleverklaring is een administratief proces dat geen betrekking heeft op de uitvoering van nieuwe controlewerkzaamheden of op het trekken van nieuwe conclusies. Tijdens de definitieve samenstelling van het controledossier kunnen echter nog wijzigingen in de controledocumentatie worden aangebracht, mits zij van administratieve aard zijn. Voorbeelden van dergelijke wijzigingen zijn:
- het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie;
- het ordenen, verzamelen en opnemen van kruisverwijzingen in werkdocumenten;
- het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het proces van samenstelling van het definitieve dossier;
- het documenteren van controle-informatie die de accountant vóór de datum van de controleverklaring heeft verkregen en waarover hij met de relevante leden van het opdrachtteam besprekingen heeft gehouden en overeenstemming heeft bereikt.

A23 Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing vereist[112] van de kantoren dat zij beleidslijnen en procedures voor het bewaren van opdrachtdocumentatie vaststellen.[113] De bewaartermijn voor controleopdrachten is gewoonlijk niet korter dan zeven jaar[114] vanaf de datum van de controleverklaring of de datum van de controleverklaring over de geconsolideerde financiële overzichten indien deze later valt.[115]

A24 Een voorbeeld van een situatie waarin de accountant het noodzakelijk kan achten om veranderingen in de bestaande controledocumentatie aan te brengen dan wel om nieuwe controledocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve controledossier is voltooid, betreft de noodzaak om de bestaande controledocumentatie te verduidelijken vanwege opmerkingen die zijn ontvangen tijdens door interne of externe partijen uitgevoerde monitoringinspecties.

Bijlage 1: In andere Standaarden voorkomende specifieke vereisten inzake controledocumentatie (Zie Par. 1)

In deze bijlage wordt vermeld welke paragrafen van andere Standaarden die van toepassing zijn op controles van financiële overzichten voor verslagperioden die op of na 15 december 2009 aanvangen, specifieke vereisten inzake documentatie bevatten. Deze lijst is geen substituut voor het overwegen van de in de Standaarden voorkomende vereisten en daarop betrekking hebbende, toepassingsgerichte en overige verklarende teksten.
– Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten,* paragraaf 10, 11 en 12;
– Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten,* paragraaf 24 en 25;
– Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten,* paragraaf 44, 45, 46 en 47;
– Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten,* paragraaf 29;
– Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen,* paragraaf 23;

[106] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 14.
[107] Standaard 220, paragraaf 16.
[108] *Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta).
[109] Bta, artikel 11.
[110] De Standaarden spreken van een periode van 60 dagen.
[111] Bta, artikel 11.
[112] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten* (NVAK assurance).
[113] Bta, artikel 11 respectievelijk NVAK assurance, artikel 15.
[114] In de Standaarden is er sprake van een periode van vijf jaar.
[115] Bta, artikel 11 respectievelijk NVAK assurance, artikel 15.



- Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten,* paragraaf 12;
- Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving,* paragraaf 32;
- Standaard 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle,* paragraaf 14;
- Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's,* paragraaf 28, 29 en 30;
- Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen,* paragraaf 15;
- Standaard 540, *De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop,* paragraaf 23;
- Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 28;
- Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen),* paragraaf 5;
- Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors,* paragraaf 13.

240 De verantwoordelijkheden van de accountant mbt fraude in het kader van een controle van financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten. In deze Standaard wordt specifiek uitgewerkt op welke wijze Standaard 315[116] en Standaard 330[117] moeten worden toegepast met betrekking tot de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Kenmerken van fraude

2 Afwijkingen in financiële overzichten kunnen het gevolg zijn van fraude of fouten. De onderscheidende factor tussen fraude en fouten is het al dan niet opzettelijke karakter van de handeling die aan de afwijking in de financiële overzichten ten grondslag ligt.

3 Hoewel 'fraude' een ruim juridisch begrip is, is de accountant in het kader van de Standaarden gericht op fraude die een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten veroorzaakt. Twee soorten opzettelijke afwijkingen zijn voor de accountant van belang, namelijk afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving en afwijkingen die voortkomen uit de oneigenlijke toe-eigening van activa. De accountant kan vermoeden of, in zeldzame gevallen, identificeren dat fraude heeft plaatsgevonden, maar stelt niet juridisch vast of er al dan niet echt fraude heeft plaatsgevonden. (Zie Par. A1, A2, A3, A4, A5 en A6)

Verantwoordelijkheid voor het voorkomen en detecteren van fraude

4 De primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en detecteren van fraude berust bij de met governance belaste personen en het management van de entiteit. Het is van belang dat het management, onder toezicht van de met governance belaste personen, sterk de nadruk legt op het voorkomen van fraude, waardoor de gelegenheden tot het plegen van fraude kunnen afnemen, alsmede op het ontmoedigen daarvan, waardoor personen ervan kunnen worden weerhouden om fraude te plegen wegens de waarschijnlijkheid dat die fraude wordt gedetecteerd en bestraft. Dit houdt in dat men streeft naar een cultuur van integriteit en ethisch gedrag, hetgeen kan worden versterkt door middel van actief toezicht door de met governance belaste personen. De uitoefening van toezicht door de met governance belaste personen houdt onder meer in dat rekening wordt gehouden met de mogelijkheid om interne beheersingsmaatregelen te doorbreken of met andere ongeoorloofde vormen van beïnvloeding van het proces van financiële verslaggeving, zoals pogingen van het management om de resultaten te manipuleren teneinde invloed uit te oefenen op de perceptie die analisten hebben van de prestaties en winstgevendheid van de entiteit.

Verantwoordelijkheden van de accountant

5 Een accountant die een controle overeenkomstig de Standaarden uitvoert, is verantwoordelijk voor het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of fouten. Door de inherente beperkingen van een controle bestaat er een onvermijdbaar risico dat sommige afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten niet worden gedetecteerd, ook al is de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de Standaarden uitgevoerd.[118]

6 Zoals in Standaard 200[119] beschreven, zijn de potentiële effecten van inherente beperkingen bijzonder significant in het geval van een afwijking die het resultaat is van fraude. Het risico dat een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude niet wordt gedetecteerd is groter dan het risico dat een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten niet wordt gedetecteerd. Dit komt omdat fraude gepaard kan gaan met geraffineerde en zorgvuldig opgezette plannen om de fraude te verhullen, zoals valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen of het opzettelijk aan de accountant verkeerd voorstellen van zaken. Dergelijke pogingen om fraude te verhullen kunnen zelfs nog moeilijker te detecteren zijn wanneer ze gepaard gaan met samenspanning. Samenspanning kan ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de controle-informatie overtuigend is, terwijl deze in feite onjuist is. De mogelijkheid dat

---

[116] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*

[117] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.*

[118] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede de uitvoering van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf A51.

[119] Standaard 200, paragraaf A51.

de accountant fraude detecteert hangt af van factoren zoals de vaardigheid van de dader, de frequentie en omvang van de manipulaties, de mate van samenspanning waarmee de fraude gepaard gaat, de relatieve omvang van de individuele bedragen waarmee is gemanipuleerd en de senioriteit van de bij de fraude betrokken personen. Hoewel de accountant in staat kan zijn om mogelijkheden voor het plegen van fraude te identificeren, is het voor hem moeilijk vast te stellen of afwijkingen in gebieden die oordeelsvorming vereisen, zoals schattingen, het gevolg zijn van fraude of van fouten.

7 Voorts is het risico dat de accountant een afwijking van materieel belang niet detecteert in geval van managementfraude groter dan bij personeelsfraude, omdat managers vaak in een positie verkeren die hen in staat stelt op directe of indirecte wijze de administratieve vastleggingen te manipuleren, frauduleuze financiële gegevens te presenteren of interne beheersingsmaatregelen te doorbreken die zijn opgezet om soortgelijke fraude door andere werknemers te voorkomen.

8 Bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid heeft de accountant de verantwoordelijkheid om gedurende de gehele controle een professioneel-kritische instelling te handhaven, rekening te houden met de mogelijkheid dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt en rekening te houden met het feit dat controlewerkzaamheden die effectief zijn om fouten te detecteren mogelijk niet effectief zijn om fraude te detecteren. De in deze Standaard opgenomen vereisten zijn bedoeld als hulpmiddel voor de accountant bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en bij het opzetten van werkzaamheden om dergelijke afwijkingen te detecteren.

Ingangsdatum

9 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

10 De doelstellingen van de accountant zijn:

a. het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude;
b. het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude door middel van het opzetten en implementeren van geschikte manieren om op die risico's in te spelen; en
c. het op passende wijze inspelen op fraude of vermoede fraude die tijdens de controle is geïdentificeerd.

Definities

11 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

a. *fraude* – een opzettelijke handeling door een of meer leden van het management, met governance belaste personen, werknemers of derden, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding teneinde een onrechtmatig of onwettig voordeel te verkrijgen;
b. *frauderisicofactoren* – gebeurtenissen of omstandigheden die wijzen op een stimulans of druk om fraude te plegen of die een gelegenheid scheppen om te frauderen.

Vereisten

Professioneel-kritische instelling

12 Overeenkomstig Standaard 200 dient de accountant gedurende de gehele controle een professioneel-kritische instelling te handhaven, rekening houdend met de mogelijkheid van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, ook als hij in het verleden heeft ervaren dat het management van de entiteit en de met governance belaste personen eerlijk en integer waren. (Zie Par. A7 en A8)

13 De accountant mag de vastleggingen en documenten als authentiek aanvaarden, tenzij hij aanwijzingen heeft om het tegendeel te veronderstellen. Als de accountant op grond van omstandigheden die hij tijdens de controle heeft vastgesteld veronderstelt dat een document mogelijk niet authentiek is of dat de in een document vastgelegde voorwaarden zijn gewijzigd maar hem niet ter kennis zijn gebracht, dient hij aanvullend onderzoek te verrichten. (Zie Par. A9)

14 Indien de antwoorden die zijn verstrekt op het verzoeken om inlichtingen bij het management of de met governance belaste personen, inconsistent zijn, dient de accountant deze inconsistenties te onderzoeken.

Besprekingen tussen de leden van het opdrachtteam

15 Standaard 315 vereist dat een bespreking tussen de leden van het opdrachtteam wordt gehouden en dat de opdrachtpartner bepaalt welke aangelegenheden uit deze bespreking worden meegedeeld aan de niet bij de bespreking betrokken leden van het team.[120] Bij deze bespreking dient specifiek aandacht te worden besteed aan hoe en waar de financiële overzichten van de entiteit vatbaar kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de wijze waarop de fraude zou kunnen worden gepleegd. Bij de bespreking mag geen rekening worden gehouden met de eventuele mening van de leden van het opdrachtteam dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn. (Zie Par. A10 en A11)

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

16 Bij de uitvoering van risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, zoals op grond van Standaard 315[121] is vereist, dient de accountant de in de paragrafen 17–24 genoemde werkzaamheden uit te voeren teneinde informatie te verkrijgen voor gebruik bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Het management en anderen binnen de entiteit

17 De accountant dient het management om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:
- a. de inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de aard, omvang en frequentie van deze inschattingen; (Zie Par. A12 en A13)
- b. de werkwijze die het management volgt om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en erop in te spelen, met inbegrip van eventuele specifieke frauderisico's die het management heeft geïdentificeerd of die onder zijn aandacht zijn gebracht of van transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat; (Zie Par. A14)
- c. de informatie die het management eventueel aan de met governance belaste personen heeft meegedeeld over zijn processen om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en erop in te spelen; en
- d. de informatie die het management eventueel aan zijn werknemers heeft meegedeeld over zijn visie op bedrijfspraktijken en ethisch gedrag.

18 De accountant dient het management en, naargelang passend, anderen binnen de entiteit om inlichtingen te verzoeken om vast te stellen of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die op de entiteit van invloed is. (Zie Par. A15, A16 en A17)

19 Bij entiteiten die over een interne auditfunctie beschikken dient de accountant de interne auditfunctie om inlichtingen te verzoeken om vast te stellen of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die op de entiteit van invloed is, alsmede om te informeren naar hun visie over de risico's op fraude. (Zie Par. A18)

Met governance belaste personen

20 Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit[122], dient de accountant inzicht te verwerven in de wijze waarop de met governance belaste personen toezicht uitoefenen op de door het management gevolgde processen om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en hierop in te spelen, alsmede in de interne beheersing die het management heeft opgezet om deze risico's te beperken. (Zie Par. A19, A20 en A21)

21 Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, dient de accountant bij de met governance belaste personen om inlichtingen te verzoeken om te bepalen of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die op de entiteit van invloed is. Deze inlichtingen worden deels gevraagd ter ondersteuning van de verstrekte antwoorden op het verzoeken om inlichtingen bij het management.

Geïdentificeerde ongebruikelijke of onverwachte verbanden

22 De accountant dient te evalueren of ongebruikelijke of onverwachte verbanden die bij de uitvoering van cijferanalyses zijn geïdentificeerd, met inbegrip van cijferanalyses die betrekking hebben

[120] Standaard 315, paragraaf 10.
[121] Standaard 315, paragraaf 5–24.
[122] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

op opbrengstenrekeningen, mogelijk duiden op risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Overige informatie

23 De accountant dient te overwegen of andere informatie die hij heeft verkregen wijst op risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie Par. A22)

Evaluatie van frauderisicofactoren

24 De accountant dient te evalueren of de informatie die is verkregen uit andere uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden wijst op het bestaan van een of meer frauderisicofactoren. Hoewel frauderisicofactoren niet noodzakelijkerwijs wijzen op het bestaan van fraude, komen ze vaak voor in gevallen waarin fraude daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en kunnen ze daarom een aanwijzing zijn voor risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie Par. A23, A24, A25, A26 en A27)

Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

25 Overeenkomstig Standaard 315 dient de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude op het niveau van financiële overzichten en van beweringen met betrekking tot transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, te identificeren en in te schatten.[123]

26 Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude dient de accountant, uitgaande van de veronderstelling dat er bij de opbrengstverantwoording frauderisico's bestaan, beoordelen welke soorten opbrengsten, opbrengsttransacties of beweringen aanleiding geven tot deze risico's. Paragraaf 47 specificeert welke documentatie vereist is indien de accountant concludeert dat de veronderstelling niet van toepassing is in de voor de opdracht gegeven omstandigheden en hij, als gevolg daarvan, de opbrengstverantwoording niet heeft geïdentificeerd als een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie Par. A28, A29 en A30)

27 De accountant dient de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude te beschouwen als significante risico's en bijgevolg dient hij, voor zover dit nog niet is gebeurd, inzicht te verwerven in de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van de entiteit, met inbegrip van de interne beheersingsactiviteiten, die op dergelijke risico's betrekking hebben. (Zie Par. A31 en A32)

Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

Algehele manieren

28 Overeenkomstig Standaard 330 dient de accountant algehele manieren te bepalen om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten die het gevolg is van fraude.[124] (Zie Par. A33)

29 Bij het bepalen van algehele manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten die het gevolg is van fraude dient de accountant:

a. personeel in te schakelen en toezicht op hen uit te oefenen rekening houdend met de kennis, vaardigheden en bekwaamheden van de personen aan wie significante verantwoordelijkheden voor de opdracht zullen worden toevertrouwd alsmede met de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude in het kader van de betrokken opdracht; (Zie Par. A34 en A35)
b. te evalueren of de keuze en toepassing van de grondslagen voor financiële verslaggeving door de entiteit, met name die welke betrekking hebben op subjectieve waarderingen en complexe transacties, mogelijk wijzen op frauduleuze financiële verslaggeving als gevolg van pogingen van het management om de winst te manipuleren; en
c. een element van onvoorspelbaarheid in te bouwen bij het kiezen van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden. (Zie Par. A36)

[123] Standaard 315, paragraaf 25.
[124] Standaard 330, paragraaf 5.

Controlewerkzaamheden die inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude

30 Overeenkomstig Standaard 330 dient de accountant verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, timing en omvang inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude[125]. (Zie Par. A37, A38, A39 en A40)

Controlewerkzaamheden die inspelen op risico's met betrekking tot het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management

31 Het management bevindt zich in een unieke positie om fraude te plegen, omdat het in staat is de administratieve vastleggingen te manipuleren en frauduleuze financiële overzichten op te stellen door interne beheersingsmaatregelen te doorbreken die anderszins effectief lijken te werken. Hoewel het risico dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt in sommige entiteiten groter is dan in andere, is het in alle entiteiten aanwezig. Als gevolg van de onvoorspelbaarheid van de wijze waarop het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, vormt dit een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en vormt het om die reden een significant risico.

32 Ongeacht de inschatting door de accountant van de risico's dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, dient de accountant controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om:

a. te toetsen of de in het grootboek vastgelegde journaalposten en andere aanpassingen die tijdens het opstellen van de financiële overzichten zijn aangebracht aanvaardbaar zijn. Bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden ten behoeve van deze toetsingen dient de accountant:
   1. bij het proces van financiële verslaggeving betrokken personen om inlichtingen te verzoeken over ongepaste of ongebruikelijke activiteiten met betrekking tot de verwerking van journaalboekingen en andere aanpassingen;
   2. een selectie te maken van journaalboekingen en andere aanpassingen die aan het einde van een verslagperiode zijn aangebracht; en
   3. te overwegen of het nodig is journaalboekingen en andere aanpassingen die gedurende de verslagperiode zijn aangebracht, te toetsen. (Zie Par. A41, A42, A43 en A44)

b. de schattingen te beoordelen op tendenties en te beoordelen of de eventuele omstandigheden die tot de tendentie hebben geleid een risico vormen op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Bij de uitvoering van deze beoordeling dient de accountant:
   1. te evalueren of de oordeelsvormingen en beslissingen van het management bij het maken van de in de financiële overzichten opgenomen schattingen, ook als deze op zichzelf beschouwd redelijk zijn, wijzen op een mogelijke tendentie bij het management van de entiteit die mogelijk een risico vormt op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Als dit het geval is, dient de accountant de schattingen als geheel te herbeoordelen; en
   2. een retrospectieve beoordeling uit te voeren van de oordeelsvormingen en veronderstellingen van het management met betrekking tot significante schattingen die in de financiële overzichten van het voorgaande boekjaar zijn weerspiegeld. (Zie Par. A45 en A46)

c. Voor significante transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen of die in een ander opzicht ongebruikelijk lijken in het licht van zowel het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving als andere tijdens de controle verkregen informatie, dient de accountant te beoordelen of de zakelijke beweegredenen (of het ontbreken daarvan) voor de transacties doen vermoeden dat ze mogelijk zijn aangegaan met het oog op frauduleuze financiële verslaggeving of het verhullen van een oneigenlijke toe-eigening van activa. (Zie Par. A48)

33 De accountant dient te bepalen of hij, teneinde in te spelen op de geïdentificeerde risico's dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, andere controlewerkzaamheden dient uit te voeren naast de hierboven specifiek genoemde werkzaamheden (dat wil zeggen als er specifieke aanvullende risico's bestaan dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt en die risico's niet zijn afgedekt als onderdeel van de werkzaamheden die worden uitgevoerd om aan de in paragraaf 32 genoemde vereisten te voldoen).

Het evalueren van de controle-informatie (Zie Par. A49)

34 Bij het trekken van een algehele conclusie over de vraag of de financiële overzichten in overeenstemming zijn met zijn inzicht in de entiteit, dient de accountant te evalueren of de aan het einde

[125] Standaard 330, paragraaf 6.

van de controle uitgevoerde cijferanalyses wijzen op een niet eerder gedetecteerd risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie: Par. A50)

35 Als de accountant een afwijking identificeert, dient hij te evalueren of deze een aanwijzing vormt voor fraude. Als een dergelijke aanwijzing bestaat, dient de accountant de gevolgen van de afwijking voor andere aspecten van de controle evalueren, met name de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management, rekening houdend met het feit dat een geval van fraude waarschijnlijk geen geïsoleerde gebeurtenis is. (Zie Par. A51 en A51A)

36 Als de accountant een afwijking identificeert, ongeacht of deze van materieel belang is, en reden heeft om aan te nemen dat deze het gevolg van fraude is of kan zijn en dat het management (in het bijzonder het senior management) daarbij betrokken is, dient hij de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude te herevalueren, alsook het effect daarvan op de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden om op de ingeschatte risico's in te spelen. De accountant dient ook te overwegen of omstandigheden of voorwaarden wijzen op mogelijke samenspanning waarbij werknemers, het management of derden betrokken zijn wanneer hij de betrouwbaarheid van eerder verkregen controle-informatie heroverweegt. (Zie Par. A52)

37 Als de accountant tot de conclusie komt dat, of niet in staat is te concluderen of, de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude, dient hij de gevolgen daarvan voor de controle te evalueren. (Zie Par. A53)

Onvermogen van de accountant om de opdracht voort te zetten

38 Indien de accountant als gevolg van een afwijking die voortkomt uit fraude of vermoede fraude wordt geconfronteerd met uitzonderlijke omstandigheden die zijn mogelijkheid om de opdracht voort te zetten in het gedrang brengen, dient hij:

a. de in de gegeven omstandigheden van toepassing zijnde professionele en wettelijke verantwoordelijkheden te bepalen, met inbegrip van het eventuele vereiste om de persoon (personen) die hem als accountant heeft (hebben) aangesteld dan wel, in bepaalde gevallen, de regelgevende of toezichthoudende instanties daarvan op de hoogte te stellen;
b. te overwegen of het passend is de opdracht terug te geven indien dit op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; en
c. indien hij de opdracht teruggeeft:
   1. met het management op het passende niveau en met de met governance belaste personen het teruggeven van zijn opdracht en de redenen daarvoor te bespreken; en
   2. na te gaan of er een professionele of wettelijke verplichting bestaat om aan de persoon (personen) die de controle-opdracht heeft (hebben) toegewezen of, in bepaalde gevallen, aan de regelgevende of toezichthoudende instanties, het teruggeven van zijn opdracht en de redenen daarvoor te melden. (Zie Par. A54, A55, A56 en A57)

Schriftelijke bevestigingen

39 De accountant dient schriftelijke bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen te verkrijgen dat:

a. zij hun verantwoordelijkheid erkennen voor het opzetten, implementeren en onderhouden van de interne beheersing om fraude te voorkomen en te detecteren;
b. zij de accountant in kennis hebben gesteld van de resultaten van de inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten mogelijk afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude;
c. zij de accountant op de hoogte hebben gesteld van eventuele fraude of vermoede fraude waarvan zij kennis hebben en die op de entiteit van invloed is en waarbij betrokken zijn:
   1. het management;
   2. werknemers die een significante rol spelen bij de interne beheersing; of
   3. anderen indien de fraude een materieel effect zou kunnen hebben op de financiële overzichten; en
d. zij de accountant in kennis hebben gesteld van eventuele aantijgingen van fraude of vermoede fraude die op de financiële overzichten van de entiteit van invloed is en waarvan zij kennis hebben gekregen via werknemers, voormalige werknemers, analisten, regelgevende of toezichthoudende instanties of anderen. (Zie Par. A58 en A59)

Mededelingen aan het management en de met governance belaste personen

40 Als de accountant fraude heeft geïdentificeerd of informatie heeft verkregen die wijst op het mogelijke bestaan van fraude, dient hij deze aangelegenheden tijdig aan het management op het passende niveau mee te delen teneinde de personen die de primaire verantwoordelijkheid dragen voor het voorkomen en detecteren van fraude te informeren over aangelegenheden die relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden. (Zie Par. A60)

41 Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, dient de accountant, indien hij fraude heeft geïdentificeerd of vermoedt waarbij betrokken zijn:
   a. het management;
   b. werknemers die een significante rol spelen bij de interne beheersing; of
   c. anderen indien de fraude leidt tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, deze aangelegenheden tijdig mee te delen aan de met governance belaste personen. Als de accountant fraude vermoedt waarbij het management betrokken is,

   dient hij dit vermoeden aan de met governance belaste personen mee te delen en dient hij met hen de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn voor het voltooien van de controle te bespreken. (Zie Par. A61, A62 en A63)

42 De accountant dient aan de met governance belaste personen alle andere aangelegenheden met betrekking tot fraude die op grond van zijn oordeelsvorming relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden mee te delen. (Zie Par. A64)

Mededelingen aan regelgevende of toezichthoudende en met handhaving belaste instanties

43 Als de accountant fraude heeft geïdentificeerd of vermoedt, dient hij na te gaan of hij verplicht is het bestaan of vermoeden daarvan aan een instantie buiten de entiteit te melden. Hoewel de beroepsplicht van de accountant om informatie van cliënten geheim te houden dergelijke mededeling in de weg kan staan, is het mogelijk dat de wettelijke verplichtingen van de accountant in sommige gevallen prevaleren boven zijn geheimhoudingsplicht. (Zie Par. A65, A66 en A67)

Documentatie

44 De accountant dient in de controledocumentatie[126] van zijn inzicht in de entiteit en haar omgeving en de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang, zoals vereist op grond van Standaard 315[127], het volgende op te nemen:
   a. de significante beslissingen die tijdens de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam zijn genomen met betrekking tot de mate waarin de financiële overzichten van de entiteit vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude; en
   b. de geïdentificeerde en ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang zowel op het niveau van de financiële overzichten als van beweringen die het gevolg is van fraude.

45 De accountant dient in de controledocumentatie van zijn manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, zoals vereist op grond van Standaard 330[128], het volgende op te nemen:
   a. de algehele manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude op het niveau van de financiële overzichten, de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden, en het verband tussen deze werkzaamheden en de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude; en
   b. de resultaten van de controlewerkzaamheden, met inbegrip van die welke bedoeld zijn om in te spelen op het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

46 De accountant dient in de controledocumentatie mededelingen van fraude aan het management, de met governance belaste personen, de regelgevende of toezichthoudende instanties en anderen op te nemen.

47 Als de accountant tot de conclusie is gekomen dat de veronderstelling dat er een risico bestaat op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude met betrekking tot de verantwoording van opbrengsten niet van toepassing is in de gegeven omstandigheden van de opdracht, dient hij de redenen voor deze conclusie in de controledocumentatie op te nemen.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Kenmerken van fraude (Zie Par. 3)

A1 Bij fraude, of het nu gaat om frauduleuze financiële verslaggeving of de oneigenlijke toe-eigening van activa, is er sprake van een stimulans of druk om te frauderen, een waargenomen gelegenheid om te frauderen en bepaalde argumenten ter rechtvaardiging van het plegen van fraude. Bijvoorbeeld:
   - de stimulans of druk om frauduleuze financiële overzichten te presenteren kan aanwezig zijn wanneer het management door kringen buiten of binnen de entiteit onder druk wordt gezet om een verwachte (en wellicht onrealistische) winstdoelstelling of een verwacht (en wellicht

[126] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11 en .
[127] Standaard 315, paragraaf 32.
[128] Standaard 330, paragraaf 28.

onrealistisch) financieel resultaat te bereiken, in het bijzonder als het niet bereiken van de financiële doelstellingen significante gevolgen kan hebben voor het management. Zo kunnen personen ook in de verleiding komen om activa oneigenlijk toe te eigenen omdat ze bijvoorbeeld boven hun stand leven;

- een waargenomen gelegenheid om fraude te plegen kan zich voordoen als een persoon meent dat de interne beheersing kan worden doorbroken, bijvoorbeeld omdat hij een vertrouwenspositie bekleedt of bekend is met specifieke tekortkomingen in de interne beheersing;
- personen zijn mogelijk in staat om het plegen van een frauduleuze handeling te rechtvaardigen. Sommige personen hebben een instelling die of een karakter of ethisch normbesef dat hen toestaat om willens en wetens oneerlijke handelingen te verrichten. Zelfs personen die verder eerlijk zijn kunnen fraude plegen als hun omgeving voldoende druk op hen uitoefent.

A2 Frauduleuze financiële verslaggeving omvat opzettelijke afwijkingen, met inbegrip van het weglaten van bedragen of toelichtingen in de financiële overzichten, om de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden. Dit kan worden veroorzaakt door de pogingen van het management om de winst te manipuleren teneinde de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden door hun perceptie van de prestaties en winstgevendheid van de entiteit te beïnvloeden. Dergelijke manipulaties van de winst kunnen beginnen met kleine handelingen of onjuiste aanpassingen van veronderstellingen en wijzigingen van oordeelsvormingen door het management. Druk en stimulansen kunnen ertoe leiden dat deze handelingen dermate toenemen dat zij uitmonden in frauduleuze financiële verslaggeving. Een dergelijke situatie zou zich kunnen voordoen wanneer het management vanwege de druk om aan de verwachtingen van de markt te voldoen of vanwege de wens om prestatiegerelateerde beloningen te maximaliseren opzettelijk standpunten inneemt die tot frauduleuze financiële verslaggeving leiden door in de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang op te nemen. In sommige entiteiten kan het management gemotiveerd zijn om de winst met een van materieel belang zijnd bedrag te verlagen teneinde de belastingen tot een minimum te beperken, of om de winst kunstmatig te verhogen teneinde een banklening te krijgen.

A3 Frauduleuze financiële verslaggeving kan onder meer tot stand komen door:

- de administratieve vastleggingen of de daaraan ten grondslag liggende documenten op basis waarvan de financiële overzichten worden opgesteld te manipuleren, te vervalsen (met inbegrip van valsheid in geschrifte) of te wijzigen;
- gebeurtenissen, transacties of andere significante informatie onjuist weer te geven in of opzettelijk weg te laten uit de financiële overzichten;
- verslaggevingsprincipes met betrekking tot bedragen, classificatie, de wijze van presentatie of de toelichting opzettelijk verkeerd toe te passen.

A4 Frauduleuze financiële verslaggeving houdt vaak in dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt die effectief lijken te werken. Fraude kan worden gepleegd doordat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt via technieken zoals:

- het vastleggen van gefingeerde journaalboekingen, met name tegen de einddatum van een verslagperiode, met het oog op het manipuleren van de bedrijfsresultaten of het bereiken van andere doelstellingen;
- het onjuist aanpassen van veronderstellingen en wijzigen van oordeelsvormingen op basis waarvan rekeningsaldi worden geschat;
- het niet, te vroeg of te laat in de financiële overzichten verwerken van gebeurtenissen en transacties die zich tijdens de verslagperiode hebben voorgedaan;
- het verhullen of achterhouden van informatie die de in de financiële overzichten opgenomen bedragen zou kunnen beïnvloeden;
- het aangaan van complexe transacties die zijn opgezet om de financiële positie of financiële prestaties van de entiteit verkeerd voor te stellen;
- het wijzigen van vastleggingen en voorwaarden die betrekking hebben op significante en ongebruikelijke transacties.

A5 Oneigenlijke toe-eigening van activa houdt diefstal van activa van een entiteit in en wordt vaak door werknemers begaan voor relatief kleine en niet van materieel belang zijnde bedragen. Er kunnen echter ook leden van het management bij betrokken zijn, die gewoonlijk beter in staat zijn om oneigenlijke toe-eigeningen zodanig te verbergen of te verhullen dat ze moeilijk te detecteren zijn. Activa kunnen op verschillende manieren oneigenlijk worden toegeëigend, bijvoorbeeld door:

- ontvangsten te verduisteren (bijvoorbeeld geïnde handelsvorderingen oneigenlijk toe-eigenen of ontvangsten die betrekking hebben op afgewaardeerde rekeningen naar een privérekening doorsluizen);
- materiële activa of intellectueel eigendom te ontvreemden (bijvoorbeeld voorraadartikelen stelen voor eigen gebruik of om ze te verkopen, schroot stelen om het te verkopen, met een concurrent samenspannen door hem in ruil voor betaling technologische gegevens te verstrekken);
- een entiteit te laten betalen voor goederen en diensten die niet zijn ontvangen (bijvoorbeeld betalingen aan gefingeerde leveranciers, commissies die leveranciers aan inkopers van de

entiteit betalen in ruil voor het kunstmatig verhogen van de prijzen, betalingen aan fictieve werknemers); en
- activa van de entiteit aan te wenden voor eigen gebruik (bijvoorbeeld het gebruik van activa van de entiteit als zekerheid voor een persoonlijke lening of voor een lening aan een verbonden partij).
- Een oneigenlijke toe-eigening van activa gaat vaak gepaard met valse of misleidende vastleggingen of documenten om te verhullen dat de activa ontbreken of dat deze zonder de vereiste toestemming in onderpand zijn gegeven.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A6 De verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector met betrekking tot fraude kunnen voortvloeien uit wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften die op publieke entiteiten van toepassing zijn, of kunnen afzonderlijk onder het mandaat van de accountant vallen. Bijgevolg zijn de verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector mogelijk niet beperkt tot het inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, maar houden zij mogelijk ook ruimere verantwoordelijkheden in voor het inschatten van frauderisico's.

Professioneel-kritische instelling (Zie Par. 12, 13 en 14)

A7 Het handhaven van een professioneel-kritische instelling vereist dat de accountant zich voortdurend afvraagt of de verkregen informatie en controle-informatie erop wijst dat er mogelijk een afwijking van materieel belang bestaat die het gevolg is van fraude. Dit omvat het overwegen van de betrouwbaarheid van de als controle-informatie te gebruiken informatie en, indien relevant, de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en het onderhouden daarvan. Vanwege de kenmerken van fraude is een professioneel-kritische instelling van de accountant bijzonder belangrijk bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

A8 Hoewel van de accountant niet kan worden verwacht dat hij de in het verleden opgedane ervaring inzake de eerlijkheid en integriteit van het management van de entiteit en de met governance belaste personen naast zich neerlegt, is zijn professioneel-kritische instelling bijzonder belangrijk bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, aangezien de omstandigheden mogelijk zijn gewijzigd.

A9 Een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle houdt zelden in dat de authenticiteit van documenten wordt geverifieerd. Evenmin is de accountant opgeleid om deze authenticiteit vast te stellen of wordt hij geacht deskundige op dit gebied te zijn.[129] Als de accountant echter omstandigheden vaststelt die hem ertoe brengen te veronderstellen dat een document mogelijk niet authentiek is of dat de in een document vastgelegde voorwaarden zijn gewijzigd maar hem niet ter kennis zijn gebracht, kunnen nadere onderzoekswerkzaamheden het volgende omvatten:
- directe navraag bij de betrokken derde;
- inschakeling van een deskundige om te laten onderzoeken of het document authentiek is.

Besprekingen tussen de leden van het opdrachtteam (Zie Par. 15)

A10 De bespreking met de leden van het opdrachtteam van de mate waarin de financiële overzichten van de entiteit vatbaar zijn voor afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van fraude:
- biedt de meer ervaren leden van het opdrachtteam de gelegenheid om hun inzichten te delen over de vraag hoe en waar de financiële overzichten mogelijk vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude;
- stelt de accountant in staat om op passende wijze op dergelijke vatbaarheid in te spelen en om te bepalen welke leden van het opdrachtteam bepaalde controlewerkzaamheden zullen uitvoeren;
- stelt de accountant in staat om te bepalen hoe de leden van het opdrachtteam over de resultaten van de controlewerkzaamheden zullen worden geïnformeerd en hoe wordt omgegaan met eventuele aantijgingen van fraude die de accountant mogelijk ter kennis zullen komen.

A11 De bespreking kan onder meer de volgende aangelegenheden betreffen:
- een uitwisseling van ideeën tussen de leden van het opdrachtteam over de vraag hoe en waar de financiële overzichten van de entiteit volgens hen mogelijk vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, op welke wijze het management frauduleuze financiële verslaggeving tot stand zou kunnen brengen en verhullen, en op welke wijze activa van de entiteit oneigenlijk zouden kunnen worden toegeëigend;

[129] Standaard 200, paragraaf A47.

- het overwegen van de omstandigheden die kunnen wijzen op winstmanipulatie en de winstmanipulatiemethoden die het management zou kunnen gebruiken en die tot frauduleuze financiële verslaggeving zouden kunnen leiden;
- het overwegen van de bekende externe en interne factoren die van invloed zijn op de entiteit en die het management of anderen mogelijk ertoe aanzetten of onder druk zetten om fraude te plegen, een gelegenheid tot het plegen van fraude scheppen of wijzen op een cultuur of omgeving die het management of anderen in staat stelt het plegen van fraude te rechtvaardigen;
- het overwegen van de betrokkenheid van het management bij het toezicht op werknemers die toegang hebben tot contant geld of andere activa die vatbaar zijn voor oneigenlijke toe-eigening;
- het overwegen van ongebruikelijke of onverklaarde veranderingen in het gedrag of in de levensstijl van leden van het management of werknemers die ter kennis van het opdrachtteam zijn gekomen;
- het benadrukken van het belang om tijdens de controle alert te blijven op de mogelijkheid van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude;
- het overwegen van de soorten omstandigheden die, indien ze zich zouden voordoen, kunnen wijzen op de mogelijkheid van fraude;
- het overwegen van de wijze waarop een element van onvoorspelbaarheid zal worden opgenomen in de aard, timing en omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden;
- het overwegen van de controlewerkzaamheden die kunnen worden geselecteerd om in te spelen op de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, alsmede het overwegen of bepaalde soorten controlewerkzaamheden doeltreffender zijn dan andere;
- het overwegen van eventuele aantijgingen van fraude die ter kennis van de accountant zijn gekomen;
- het overwegen van het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

Het verzoeken om inlichtingen bij het management

De inschatting door het management van het risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude (Zie Par. 17(a))

A12 Het management aanvaardt de verantwoordelijkheid voor de interne beheersing van de entiteit en voor het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit. Daarom is het passend dat de accountant bij het management om inlichtingen verzoekt omtrent de inschatting door het management van het risico op fraude en omtrent de interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om fraude te voorkomen en te detecteren. De aard, omvang en frequentie van de inschatting door het management van een dergelijk risico en de beheersingsmaatregelen kunnen per entiteit verschillen. In sommige entiteiten maakt het management gedetailleerde inschattingen op jaarlijkse basis of als onderdeel van een systeem van continue monitoring. In andere entiteiten kan de inschatting door het management minder gestructureerd zijn en minder vaak plaatsvinden. De aard, omvang en frequentie van de inschatting door het management zijn relevant voor het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving van de entiteit. Zo kan het feit dat het management het frauderisico niet heeft ingeschat in sommige omstandigheden erop wijzen dat het management te weinig belang hecht aan de interne beheersing.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A13 In sommige entiteiten, met name in kleinere entiteiten, kan de inschatting door het management zich concentreren op de risico's op personeelsfraude of oneigenlijke toe-eigening van activa.

Het door het management gevolgde proces voor het identificeren van en inspelen op frauderisico's (Zie Par. 17(b))

A14 In het geval van entiteiten met meerdere vestigingen kunnen de door het management gevolgde processen verschillende niveaus voor het monitoren van bedrijfslocaties of bedrijfssegmenten omvatten. Het management kan ook specifieke bedrijfslocaties of bedrijfssegmenten hebben geïdentificeerd waarvan het waarschijnlijker is dat er een frauderisico bestaat.

Het verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen binnen de entiteit (Zie Par. 18)

A15 De inlichtingen die de accountant aan het management vraagt, kunnen nuttige informatie opleveren over de risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van personeelsfraude. Het is echter onwaarschijnlijk dat dergelijke inlichtingen nuttige informatie opleveren over de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van managementfraude. Het verzoeken om inlichtingen bij anderen binnen de entiteit kan voor bepaalde personen een gelegenheid zijn om aan de accountant informatie te verstrekken die anders niet zou worden meegedeeld.

A16 Voorbeelden van anderen binnen de entiteit bij wie de accountant inlichtingen zou kunnen inwinnen over het bestaan of vermoeden van fraude zijn:

- uitvoerend personeel dat niet rechtstreeks bij het proces van financiële verslaggeving betrokken is;
- werknemers met verschillende beslissingsbevoegdheden;
- werknemers die betrokken zijn bij het initiëren, verwerken of vastleggen van complexe of ongebruikelijke transacties en de personen die toezicht op en controle over die werknemers uitoefenen;
- interne juridisch adviseurs;
- de chief ethics officer of een vergelijkbare persoon;
- de persoon of personen belast met het afhandelen van aantijgingen van fraude.

A17 Het management verkeert vaak in de beste positie om fraude te plegen. Daarom is het mogelijk dat de accountant, wanneer hij de door het management verstrekte antwoorden op het verzoeken om inlichtingen evalueert met een professioneel-kritische instelling, het noodzakelijk acht om de verstrekte antwoorden op het verzoeken om inlichtingen met andere informatie te staven.

Het verzoeken om inlichtingen bij de interne audit (Zie Par. 19)

A18 Standaard 315 en Standaard 610 stellen vereisten vast en verschaffen leidraden voor de controle van entiteiten die over een interne auditfunctie beschikken.[130] Bij de uitvoering van de werkzaamheden die op grond van deze Standaarden in de context van fraude vereist zijn, kan de accountant verzoeken om inlichtingen over specifieke activiteiten van de interne auditfunctie, zoals:

- de eventuele werkzaamheden die door de interne auditfunctie in de loop van het jaar zijn uitgevoerd met het oog op het detecteren van fraude;
- de vraag of het management naar tevredenheid op eventuele bevindingen uit deze werkzaamheden heeft ingespeeld.

Het verwerven van inzicht in het door de met governance belaste personen uitgeoefende toezicht (Zie Par. 20)

A19 De met governance belaste personen van een entiteit houden toezicht op de systemen van de entiteit voor risicomonitoring, het financieel beheer en het naleven van de wet. In veel landen zijn praktijken inzake *corporate governance* goed ontwikkeld en spelen de met governance belaste personen een actieve rol bij het toezicht op de inschatting door de entiteit van de risico's op fraude alsmede de daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen. Omdat de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen en het management per entiteit en per land kunnen verschillen, is het belangrijk dat de accountant hun respectieve verantwoordelijkheden kent om inzicht te kunnen verwerven in het toezicht dat door de daartoe aangewezen personen wordt uitgeoefend.[131]

A20 Inzicht in het toezicht dat door de met governance belaste personen wordt uitgeoefend kan inzichten verschaffen met betrekking tot de vatbaarheid van de entiteit voor managementfraude, de adequaatheid van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot frauderisico's, en de bekwaamheid en integriteit van het management. De accountant kan dit inzicht op verschillende manieren verkrijgen, zoals door het bijwonen van vergaderingen waarop deze aangelegenheden worden besproken, het lezen van de notulen van deze vergaderingen of het verzoeken om inlichtingen bij de met governance belaste personen.

---

[130] Standaard 315, paragraaf 23, en Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*.

[131] In Standaard 260, paragraaf A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7 en A8, wordt besproken met wie de accountant communiceert wanneer de governancestructuur van de entiteit niet goed is gedefinieerd.

Overwegingen die specifiek zijn voor kleinere entiteiten gelden

A21 In sommige gevallen zijn alle met governance belaste personen betrokken bij het leiden van de entiteit. Dit kan zich voordoen in een kleine entiteit die door één eigenaar wordt bestuurd en waar niemand anders met governance is belast. In die gevallen onderneemt de accountant gewoonlijk geen actie omdat er geen toezicht wordt uitgeoefend dat losstaat van het management.

Overwegen van andere informatie (Zie Par. 23)

A22 Naast de informatie die is verkregen bij het uitvoeren van cijferanalyses kan andere verkregen informatie over de entiteit en haar omgeving nuttig zijn bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. De bespreking tussen de leden van het opdrachtteam kan informatie verschaffen die nuttig is bij het identificeren van deze risico's. Voorts is het mogelijk dat de informatie die in het kader van het proces van aanvaarding en voortzetting van de cliënt is verkregen en de ervaring die bij het uitvoeren van andere opdrachten voor de entiteit, zoals opdrachten voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie, is opgedaan relevant is bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Het evalueren van frauderisicofactoren (Zie Par. 24)

A23 Het feit dat fraude gewoonlijk wordt verhuld, kan het zeer moeilijk maken deze te detecteren. Niettemin kan de accountant gebeurtenissen of omstandigheden identificeren die wijzen op een stimulans of druk om fraude te plegen of die een gelegenheid scheppen om te frauderen (frauderisicofactoren). Bijvoorbeeld:
- de noodzaak om aan de verwachtingen van derden te voldoen om via de uitgifte van eigen aandelen aanvullende financiering te verkrijgen kan iemand onder druk zetten om fraude te plegen;
- de toekenning van aanzienlijke bonussen indien onrealistische winstdoelstellingen worden bereikt kan iemand ertoe aanzetten om fraude te plegen; en
- een ondoeltreffende interne beheersingsomgeving kan een gelegenheid scheppen om fraude te plegen.

A24 Frauderisicofactoren zijn niet gemakkelijk te rangschikken in volgorde van belangrijkheid. De significantie van frauderisicofactoren verschilt sterk. Sommige van deze factoren zijn aanwezig in entiteiten waar de specifieke omstandigheden geen risico's op een afwijking van materieel belang inhouden. Daarom is het vereist dat de accountant professionele oordeelsvorming toepastbij het bepalen of een frauderisicofactor aanwezig is en of deze in aanmerking moet worden genomen bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg is van fraude.

A25 Voorbeelden van frauderisicofactoren die verband houden met frauduleuze financiële verslaggeving en de oneigenlijke toe-eigening van activa zijn opgenomen in bijlage 1. Deze ter illustratie opgenomen risicofactoren worden geclassificeerd op basis van de drie omstandigheden die zich bij het bestaan van fraude gewoonlijk voordoen:
- een stimulans of druk om fraude te plegen;
- een waargenomen gelegenheid om fraude te plegen; en
- de mogelijkheid om de frauduleuze handeling te rechtvaardigen.

Risicofactoren die een weergave zijn van een instelling die de rechtvaardiging van een frauduleuze handeling toelaat, kunnen niet altijd door de accountant worden waargenomen. Niettemin kan de accountant zich bewust worden van het bestaan van dergelijke informatie. Hoewel de in bijlage 1 beschreven frauderisicofactoren een breed scala beslaan van omstandigheden waarmee de accountant kan worden geconfronteerd, vormen ze slechts voorbeelden en kunnen er ook andere risicofactoren bestaan.

A26 De omvang, complexiteit en eigendomskenmerken van de entiteit hebben een aanzienlijke invloed op het overwegen van de relevante frauderisicofactoren. Zo kunnen bij een grote entiteit factoren aanwezig zijn die gewoonlijk onbehoorlijk gedrag door het management beperken, zoals:
- de uitoefening van effectief toezicht door de met governance belaste personen;
- een effectieve interne auditfunctie;
- het bestaan en de handhaving van een schriftelijke gedragscode.

Bovendien is het mogelijk dat frauderisicofactoren die worden overwogen op het niveau van een bedrijfssegment tot andere inzichten leiden dan de inzichten die worden verkregen wanneer deze factoren op het niveau van de entiteit als geheel worden overwogen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A27 In het geval van een kleine entiteit is het mogelijk dat sommige van of al deze overwegingen niet van toepassing of minder relevant zijn. Zo heeft een kleinere entiteit mogelijk geen schriftelijke gedragscode, maar heeft ze in plaats daarvan door mondelinge communicatie en door voorbeeldgedrag van het management een bedrijfscultuur ontwikkeld die het belang van integriteit en ethisch handelen benadrukt. Een door één persoon gedomineerd management in een kleine entiteit is op zich gewoonlijk geen indicatie dat het management geen passende houding met betrekking tot de interne beheersing en het proces van financiële verslaggeving uitdraagt en overbrengt. In sommige entiteiten is het mogelijk dat de noodzaak om goedkeuring van het management te krijgen de in andere opzichten tekortschietende interne beheersingsmaatregelen compenseert en het risico van werknemersfraude beperkt. Het feit dat het management door één persoon wordt gedomineerd kan echter een potentiële tekortkoming in de interne beheersing vormen, aangezien het management dan de gelegenheid heeft om de interne beheersingsmaatregelen te doorbreken.

Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

Risico's op fraude bij de verantwoording van opbrengsten (Zie Par. 26)

A28 Een afwijking van materieel belang die het gevolg is van frauduleuze financiële verslaggeving met betrekking tot de verantwoording van opbrengsten is vaak terug te voeren tot de te hoge opgave van opbrengsten door ze bijvoorbeeld te vroeg op te nemen of door fictieve opbrengsten te boeken. Zij kan ook het gevolg zijn van de te lage opgave van opbrengsten door ze bijvoorbeeld ten onrechte naar een latere verslagperiode door te schuiven.

A29 De risico's op fraude bij de verantwoording van opbrengsten kunnen in sommige entiteiten groter zijn dan in andere. Het management kan bijvoorbeeld aan stimulansen of druk onderhevig zijn om zich schuldig te maken aan frauduleuze financiële verslaggeving door een onjuiste verantwoording van opbrengsten in het geval van beursgenoteerde entiteiten wanneer bijvoorbeeld de prestaties worden gemeten in termen van omzet- of winststijging ten opzichte van het voorgaande jaar. Het is eveneens mogelijk dat er grotere risico's op fraude bij de verantwoording van opbrengsten bestaan bij entiteiten die een aanzienlijk deel van hun opbrengsten door middel van contante verkopen realiseren.

A30 Het is mogelijk dat de veronderstelling dat bij de verantwoording van opbrengsten frauderisico's bestaan wordt weerlegd. De accountant kan bijvoorbeeld tot de conclusie komen dat er met betrekking tot de verantwoording van opbrengsten geen risico bestaat op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude als er sprake is van één soort van eenvoudige opbrengstgenererende transacties, bijvoorbeeld de huuropbrengst voor één bepaald onroerend goed.

Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en het verwerven van inzicht in de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van de entiteit (Zie Par. 27)

A31 Het management kan oordeelsvormingen maken over de aard en omvang van de interne beheersingsmaatregelen die het wil implementeren en over de aard en omvang van de risico's die het wil aanvaarden.[132] Bij het bepalen van de interne beheersingsmaatregelen die moeten worden geïmplementeerd om fraude te voorkomen en te detecteren, houdt het management rekening met de risico's dat de financiële overzichten mogelijk een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bevatten. In dit verband kan het management tot de conclusie komen dat het niet kosteneffectief is om een specifieke interne beheersingsmaatregel te implementeren en in stand te houden in verhouding tot de afname van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg van fraude is.

A32 Derhalve is het belangrijk dat de accountant inzicht verwerft in de interne beheersingsmaatregelen die het management heeft opgezet, heeft geïmplementeerd en onderhouden teneinde fraude te voorkomen en te detecteren. Daarbij kan de accountant bijvoorbeeld vaststellen dat het management er bewust voor heeft gekozen de risico's te aanvaarden die met een gebrek aan functiescheiding gepaard gaan. De informatie die uit dit inzicht voortkomt, kan tevens nuttig zijn bij het identificeren van frauderisicofactoren die van invloed kunnen zijn op de inschatting door de accountant van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude.

[132] Standaard 315, paragraaf A48.

Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

Algehele manieren (Zie Par. 28)

A33 Bij het bepalen van de algehele manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude wordt over het algemeen rekening gehouden met de wijze waarop de algehele uitvoering van de controle een intensivering van de professioneel-kritische instelling kan weerspiegelen, bijvoorbeeld door middel van:
- een grotere alertheid bij het bepalen van de aard en omvang van de documentatie die zal worden onderzocht ter onderbouwing van transacties van materieel belang;
- een grotere erkenning van de noodzaak om de door het management verstrekte uitleg of bevestigingen inzake aangelegenheden van materieel belang te staven.

Dit houdt ook meer algemene overwegingen in naast de specifieke werkzaamheden die voor het overige waren gepland; deze overwegingen betreffen onder meer de in paragraaf 29 genoemde aangelegenheden, die hierna worden besproken.

Toewijzing en toezicht houden op het personeel (Zie Par. 29(a))

A34 De accountant kan op de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude inspelen door bijvoorbeeld aanvullende personen met specifieke deskundigheid en kennis, zoals forensisch deskundigen en IT-experts, of meer ervaren personen aan de opdracht toe te wijzen.

A35 De mate van toezicht weerspiegelt de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude alsmede van de competenties van de leden van het opdrachtteam die de controle uitvoeren.

Onvoorspelbaarheid bij de keuze van controlewerkzaamheden (Zie Par. 29(c))

A36 Bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden is het belangrijk een element van onvoorspelbaarheid in te bouwen, omdat het mogelijk is dat personen binnen de entiteit die vertrouwd zijn met de werkzaamheden die in het kader van een controleopdracht gewoonlijk worden uitgevoerd beter in staat zijn frauduleuze financiële verslaggeving te verhullen. Dit kan bijvoorbeeld worden bereikt door:
- gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren op geselecteerde rekeningsaldi en beweringen die vanwege hun materialiteit of risiconiveau niet op een andere wijze worden getoetst;
- de verwachte timing van de controlewerkzaamheden te wijzigen;
- verschillende steekproefmethoden te hanteren;
- op verschillende locaties of op niet aangekondigde locaties controlewerkzaamheden uit te voeren.

Controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude (Zie Par. 30)

A37 De accountant kan op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude inspelen door bijvoorbeeld de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden op de volgende manieren te wijzigen:
- het kan noodzakelijk zijn de aard van de uit te voeren controlewerkzaamheden te wijzigen om betrouwbaardere en relevantere controle-informatie of aanvullende ondersteunende informatie te verkrijgen. Dit kan van invloed zijn op het uit te voeren type controlewerkzaamheden en op de combinatie van controlewerkzaamheden. Bijvoorbeeld:
  - fysieke waarneming of inspectie van bepaalde activa kan aan belang toenemen of de accountant kan ervoor opteren auditsoftwaretoepassingen te gebruiken teneinde meer controle-informatie te verzamelen over gegevens in significante rekeningen of elektronische transactiebestanden;
  - de accountant kan controlewerkzaamheden opzetten om aanvullende stavende informatie te verkrijgen. Als de accountant bijvoorbeeld vaststelt dat het management onder druk staat om aan de winstverwachtingen te voldoen, kan er in verband daarmee een risico bestaan dat het management de omzet te hoog wil voorstellen door verkoopovereenkomsten aan te gaan waarin voorwaarden zijn opgenomen die opbrengstverantwoording niet toestaan of door verkopen te factureren voordat de goederen worden geleverd. In deze omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld externe bevestigingen opzetten, niet alleen ter bevestiging van uitstaande bedragen maar tevens ter bevestiging van de details van de verkoopovereenkomsten, met inbegrip van data, retourvoorwaarden en leveringsvoorwaarden. Daarnaast kan de accountant het effectief achten dat hij, ter

aanvulling van deze externe bevestigingen, bij andere dan financieel medewerkers van de entiteit verzoekt om inlichtingen over wijzigingen in verkoop- en leveringsvoorwaarden;

- het kan noodzakelijk zijn de timing van gegevensgerichte controles aan te passen. De accountant kan besluiten dat de uitvoering van gegevensgerichte controles op of tegen de einddatum van de verslagperiode beter inspeelt op een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. De accountant kan tot de conclusie komen dat, gegeven de ingeschatte risico's op een opzettelijk veroorzaakte afwijking of manipulatie, het niet effectief zou zijn conclusies uit werkzaamheden die tijdens een tussentijdse controle zijn verricht door te trekken tot het einde van de verslagperiode. Omgekeerd is het mogelijk dat, vanwege een opzettelijke afwijking – bijvoorbeeld een afwijking die betrekking heeft op een onjuiste verantwoording van opbrengsten – die mogelijk in een tussentijdse periode tot stand is gekomen, de accountant ervoor opteert gegevensgerichte controles uit te voeren met betrekking tot transacties die op een eerder moment in de verslagperiode of in de loop van de verslagperiode hebben plaatsgevonden;
- de omvang van de uitgevoerde werkzaamheden weerspiegelt de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Het kan bijvoorbeeld passend zijn de steekproefomvang te vergroten of meer gedetailleerde cijferanalyses uit te voeren. Tevens kunnen auditsoftwaretoepassingen het mogelijk maken elektronische transacties en bestanden met rekeninggegevens uitgebreider te toetsen. Dergelijke toepassingen kunnen worden gebruikt om een steekproef van transacties uit belangrijke elektronische bestanden te trekken, om transacties met specifieke kenmerken te sorteren of om de gehele populatie te toetsen in plaats van slechts een selectie daaruit.

A38 Als de accountant een risico identificeert op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude met betrekking tot voorraadhoeveelheden, kan het onderzoeken van de voorraadadministratie van de entiteit helpen bij het vaststellen van de locaties of elementen die speciale aandacht vergen tijdens of na de fysieke voorraadopname. Een dergelijke beoordeling kan leiden tot een beslissing om de voorraadopname op bepaalde locaties onaangekondigd waar te nemen of om de voorraadopname op alle locaties op dezelfde datum uit te voeren.

A39 Het is mogelijk dat de accountant een risico op een afwijking van materieel belang identificeert die het gevolg is van fraude en die betrekking heeft op een aantal rekeningen en beweringen. Deze kunnen onder meer bestaan uit de waardering van activa, schattingen met betrekking tot specifieke transacties (zoals overnames, reorganisaties of afstotingen van bedrijfssegmenten) en andere significante overlopende verplichtingen (zoals pensioenverplichtingen en andere verplichtingen uit hoofde van vergoedingen na uitdiensttreding, of milieusaneringsverplichtingen). Het risico kan ook verband houden met significante wijzigingen in veronderstellingen met betrekking tot terugkerende schattingen. De informatie die bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving is verzameld, kan de accountant helpen bij het evalueren van de redelijkheid van dergelijke schattingen door het management alsmede de redelijkheid van de onderliggende oordeelsvormingen en veronderstellingen. Een retrospectieve beoordeling van soortgelijke oordeelsvormingen en veronderstellingen van het management in voorgaande verslagperioden kan ook inzicht verschaffen in de redelijkheid van de oordeelsvormingen en veronderstellingen die de schattingen door het management onderbouwen.

A40 Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, waaronder voorbeelden ter illustratie van het inbouwen van een element van onvoorspelbaarheid, zijn opgenomen in bijlage 2. Deze bijlage bevat voorbeelden van de manieren waarmee de accountant inspeelt op de door hem ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van zowel frauduleuze financiële verslaggeving, met inbegrip van frauduleuze financiële verslaggeving die voortkomt uit de verantwoording van opbrengsten, als de oneigenlijke toe-eigening van activa.

Controlewerkzaamheden die inspelen op risico's met betrekking tot het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management

Journaalboekingen en andere aanpassingen (Zie Par. 32(a))

A41 Afwijkingen van materieel belang in financiële overzichten die het gevolg zijn van fraude, gaan vaak gepaard met het manipuleren van het proces van financiële verslaggeving door middel van het vastleggen van onjuiste of niet-geautoriseerde journaalboekingen. Dit kan zich voordoen in de loop van het jaar of aan het einde van de verslagperiode, of doordat het management aanpassingen aanbrengt in in de financiële overzichten gerapporteerde bedragen die niet in journaalboekingen worden weerspiegeld, zoals aanpassingen en herclassificaties in het kader van een consolidatie.

A42 Voorts is het belangrijk dat de accountant de risico's overweegt op een afwijking van materieel belang die verband houdt met een ongeoorloofd doorbreken van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen, omdat geautomatiseerde processen en interne

beheersingsmaatregelen het risico op onopzettelijke fouten weliswaar kunnen beperken maar het risico niet uitsluiten dat iemand op ongeoorloofde wijze dergelijke geautomatiseerde processen doorbreekt, bijvoorbeeld door de bedragen te wijzigen die automatisch in het grootboek of in het systeem voor financiële verslaggeving worden geboekt. Indien informatie op een geautomatiseerde wijze wordt doorgeboekt, is het bovendien mogelijk dat er weinig of geen zichtbare controle-informatie voor een dergelijke interventie in de informatiesystemen zijn.

A43 Bij het bepalen en selecteren van journaalboekingen en andere aanpassingen voor toetsing en het bepalen van de passende methode om de onderbouwing van de geselecteerde elementen te onderzoeken, zijn de volgende aangelegenheden relevant:

- *de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude* – de aanwezigheid van frauderisicofactoren en andere informatie die de accountant heeft verkregen bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, kan de accountant helpen bij het bepalen van de specifieke soorten journaalboekingen en andere aanpassingen die zullen worden getoetst;
- *interne beheersingsmaatregelen die zijn geïmplementeerd met betrekking tot journaalboekingen en andere aanpassingen* – effectieve interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het voorbereiden en vastleggen van journaalboekingen en andere aanpassingen kunnen de omvang van de vereiste gegevensgerichte controles beperken, mits de accountant de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen heeft getoetst;
- *het proces van financiële verslaggeving van de entiteit en de aard van de controle-informatie die kan worden verkregen* – bij veel entiteiten bestaat het routinematig verwerken van transacties uit een combinatie van handmatige en geautomatiseerde stappen en procedures. Zo ook kan de verwerking van journaalboekingen en andere aanpassingen zowel handmatige als geautomatiseerde werkzaamheden en interne beheersingsmaatregelen omvatten. Indien binnen het proces van financiële verslaggeving gebruik wordt gemaakt van informatietechnologie, zijn journaalboekingen en andere aanpassingen mogelijk alleen in elektronische vorm beschikbaar;
- *de kenmerken van frauduleuze journaalboekingen of andere aanpassingen* – onjuiste journaalboekingen of andere aanpassingen hebben vaak unieke typerende kenmerken. Deze kenmerken kunnen betrekking hebben op boekingen (a) verricht in rekeningen die daarmee geen verband houden, ongebruikelijk zijn of zelden worden gebruikt, (b) verricht door personen die gewoonlijk geen journaalboekingen verrichten, (c) verwerkt aan het einde van de verslagperiode of als boekingen na de afsluitdatum van de financiële overzichten met nauwelijks of geen uitleg of omschrijving, (d) verricht vóór of tijdens het opstellen van de financiële overzichten zonder vermelding van rekeningnummers, of (e) die ronde getallen bevatten of op telkens dezelfde eindcijfers eindigen;
- *de aard en complexiteit van de rekeningen* – het is mogelijk dat onjuiste journaalboekingen of aanpassingen worden opgenomen in rekeningen die (a) complexe of ongebruikelijke transacties bevatten, (b) significante schattingen en aanpassingen aan het einde van de verslagperiode bevatten, (c) in het verleden vatbaar waren voor afwijkingen, (d) niet tijdig zijn aangesloten of die niet-aangesloten verschillen bevatten, (e) intercompanytransacties bevatten, of (f) die anderszins verband houden met een geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Bij controles van entiteiten met verschillende locaties of groepsonderdelen moet worden overwogen of het nodig is journaalboekingen uit verschillende locaties te selecteren;
- *journaalboekingen of andere aanpassingen die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering worden verwerkt* – het is mogelijk dat journaalboekingen die geen standaardjournaalboekingen zijn niet in dezelfde mate aan interne beheersingsmaatregelen zijn onderworpen als terugkerende journaalboekingen die worden gebruikt om transacties zoals maandelijkse verkopen, inkopen en kasuitgaven te boeken.

A44 De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de toetsingen van journaalboekingen en andere aanpassingen. Omdat frauduleuze journaalboekingen en andere aanpassingen vaak aan het einde van een verslagperiode worden geboekt, is echter op grond van paragraaf 32(a)(ii) vereist dat de accountant de rond die tijd verrichte journaalboekingen en andere aanpassingen selecteert. Aangezien afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg zijn van fraude zich gedurende de gehele periode kunnen voordoen en gepaard kunnen gaan met omvangrijke pogingen om de wijze waarop de fraude is uitgevoerd te verhullen, is op grond van paragraaf 32(a)(iii) vereist dat de accountant overweegt of het eveneens noodzakelijk is om de tijdens de verslagperiode verrichte journaalboekingen en andere aanpassingen te toetsen.

Schattingen (Zie Par. 32(b))

A45 Bij de opstelling van financiële overzichten moet het management een aantal oordeelsvormingen maken of veronderstellingen doen die van invloed zijn op significante schattingen, en moet het management voortdurend monitoren of deze schattingen redelijk zijn. Frauduleuze financiële

verslaggeving komt vaak tot stand door middel van opzettelijke afwijkingen in schattingen. Dit kan bijvoorbeeld worden gerealiseerd door alle voorzieningen of reserves op dezelfde wijze te onder- of overwaarderen om de winst gelijkmatig te verdelen over twee of meer verslagperioden of om een vooraf bepaald winstniveau te bereiken met het oog op het misleiden van de gebruikers van de financiële overzichten door hun perceptie van de prestaties en winstgevendheid van de entiteit te beïnvloeden.

A46 Een retrospectieve beoordeling van de oordeelsvormingen en veronderstellingen van het management met betrekking tot significante schattingen die in de financiële overzichten van het voorgaande boekjaar zijn weerspiegeld, heeft tot doel te bepalen of er aanwijzingen bestaan voor een mogelijke tendentie bij het management. Ze is niet bedoeld om de in het voorgaande boekjaar door de accountant toegepaste professionele oordeelsvormingen die op de destijds beschikbare informatie waren gebaseerd in twijfel te trekken.

A47 Een retrospectieve beoordeling is tevens vereist op grond van Standaard 540.[133] Deze beoordeling wordt in het kader van de risico-inschattingswerkzaamheden uitgevoerd teneinde informatie te verkrijgen over de effectiviteit van het schattingsproces dat tijdens de voorgaande verslagperiode door het management werd gevolgd, controle-informatie te verkrijgen over de uitkomst of, indien van toepassing, de herschatting van schattingen van de voorgaande verslagperiode die relevant zijn voor het bepalen van de schattingen van de lopende verslagperiode, en controle-informatie te verkrijgen over aangelegenheden zoals schattingsonzekerheid, die mogelijk in de financiële overzichten moeten worden toegelicht. Vanuit praktisch oogpunt kan de door de accountant overeenkomstig deze Standaard uitgevoerde beoordelingen van de oordeelsvormingen en veronderstellingen door het management op tendenties die mogelijk een risico vormen op een afwijking van materieel belang die het gevolg van fraude is, tegelijk worden uitgevoerd met de beoordeling die op grond van Standaard 540 vereist is.

Zakelijke beweegredenen voor significante transacties (Zie Par. 32(c))

A48 Indicatoren die erop kunnen wijzen dat significante transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen of die om een andere reden ongebruikelijk lijken te zijn, mogelijk zijn aangegaan met het oog op frauduleuze financiële verslaggeving of het verhullen van een oneigenlijke toe-eigening van activa, zijn onder meer:

- de vorm van deze transacties lijkt overdreven complex (bijvoorbeeld een transactie waarbij meerdere entiteiten binnen een geconsolideerde groep zijn betrokken of een transactie met meerdere niet-verbonden derden);
- het management heeft de aard en verwerking van deze transacties niet besproken met de met governance belaste personen binnen de entiteit, en er is geen adequate documentatie beschikbaar;
- het management legt meer nadruk op de noodzaak van een specifieke wijze van administratieve verwerking dan op de onderliggende economische beweegredenen voor de transactie;
- transacties waarbij niet-geconsolideerde verbonden partijen, met inbegrip van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (‘special purpose entities’), zijn betrokken, zijn niet naar behoren geëvalueerd of goedgekeurd door de met governance belaste personen binnen de entiteit;
- bij de transacties zijn niet eerder geïdentificeerde verbonden partijen betrokken of partijen die niet voldoende gewicht of financiële draagkracht hebben om de transactie zonder steun van de gecontroleerde entiteit af te wikkelen.

Het evalueren van controle-informatie (Zie Par. 34, 35, 36 en 37)

A49 Standaard 330 vereist dat de accountant op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie evalueert of de inschattingen van de risico’s op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen nog steeds passend zijn.[134] Deze evaluatie is vooral kwalitatief van aard en is gebaseerd op de door de accountant toegepaste oordeelsvorming. Deze evaluatie kan verder inzicht verschaffen in de risico’s op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude alsmede in de noodzaak om aanvullende of andere controlewerkzaamheden uit te voeren. Bijlage 3 bevat voorbeelden van omstandigheden die een aanwijzing kunnen vormen voor de mogelijkheid van fraude.

---

[133] Standaard 540, *De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop*, paragraaf 9.
[134] Standaard 330, paragraaf 25.

Het uitvoeren van cijferanalyses aan het einde van de controle bij het trekken van een algehele conclusie (Zie Par. 34)

A50 Bij het bepalen welke specifieke ontwikkelingen en relaties mogelijk wijzen op een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, is professionele oordeelsvorming vereist. Ongebruikelijke relaties waarbij opbrengsten en baten aan het einde van het boekjaar een rol spelen, zijn bijzonder relevant. Voorbeelden zijn: de rapportering van ongewoon hoge baten tijdens de laatste weken van de verslagperiode, ongebruikelijke transacties of baten die niet consistent zijn met ontwikkelingen in de kasstroom uit operationele activiteiten.

Rekening houden met geïdentificeerde afwijkingen (Zie Par. 35, 36 en 37)

A51 Omdat fraude gepaard gaat met een stimulans of druk om fraude te plegen, een waargenomen gelegenheid om te frauderen of de rechtvaardiging van het plegen van fraude, is het onwaarschijnlijk dat een geval van fraude een geïsoleerde gebeurtenis is. Bijgevolg wijzen afwijkingen, zoals talrijke afwijkingen op een specifieke locatie ook al is het totale effect ervan niet van materieel belang, mogelijk op het risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

A51A *De accountant gaat na of de aanwijzing voor fraude betrekking heeft op een ongebruikelijke transactie zoals bedoeld in de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme Indien en voor zover dit het geval is handelt hij overeenkomstig deze wet.*

A52 De implicaties van geïdentificeerde fraude hangen af van de omstandigheden. Een niet-significant fraudegeval kan bijvoorbeeld significant zijn als het senior management erbij betrokken is. Onder die omstandigheden kan de betrouwbaarheid van de eerder verkregen controle-informatie in twijfel worden getrokken, aangezien er twijfel kan bestaan over de volledigheid en het waarheidsgehalte van de ontvangen bevestigingen en over de authenticiteit van administratieve vastleggingen en documentatie. Ook kan de mogelijkheid van samenspanning tussen werknemers, het management of derden bestaan.

A53 Standaard 450[135] en Standaard 700[136] stellen vereisten vast en verschaffen leidraden voor de evaluatie en afhandeling van afwijkingen en het effect op het oordeel in de controleverklaring.

Onvermogen van de accountant om de opdracht voort te zetten (Zie Par. 38)

A54 Voorbeelden van uitzonderlijke omstandigheden die zich kunnen voordoen en die de mogelijkheid van de accountant om de opdracht voort te zetten ter discussie stellen, zijn:

- de entiteit neemt met betrekking tot de fraude niet de passende maatregelen die de accountant in de gegeven omstandigheden noodzakelijk acht, ook al is de fraude niet van materieel belang voor de financiële overzichten;
- het overwegen door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en de resultaten uit controlewerkzaamheden wijzen op een significant risico op fraude die van materieel belang is en een diepgaande invloed heeft; of
- de accountant heeft een significant punt van zorg over de competentie of integriteit van het management of de met governance belaste personen.

A55 Vanwege de verscheidenheid aan situaties die kunnen ontstaan is het onmogelijk om alle gevallen te beschrijven waarbij het teruggeven van de opdracht door de accountant de juiste beslissing is. Factoren die deze beslissing beïnvloeden zijn onder meer de gevolgen van de betrokkenheid van een lid van het management of een met governance belaste persoon (wat van invloed zou kunnen zijn op de betrouwbaarheid van de bevestigingen door het management) alsmede de gevolgen voor de accountant van een verdere associatie met de entiteit.

A56 De accountant heeft in dergelijke omstandigheden professionele en wettelijke verantwoordelijkheden die per land kunnen verschillen. In sommige landen is de accountant bijvoorbeeld gerechtigd of verplicht om een verklaring af te leggen of te rapporteren aan de persoon (personen) die de opdracht heeft (hebben) verstrekt of, in bepaalde gevallen, aan de regelgevende of toezichthoudende instanties. Gezien de uitzonderlijke aard van de omstandigheden en de noodzaak om de wettelijke verplichtingen in acht te nemen, kan de accountant het passend achten juridisch advies in te winnen bij het nemen van de beslissing om de opdracht al dan niet terug te geven en bij het bepalen van de passende te ondernemen actie, met inbegrip van de mogelijkheid om verslag uit te brengen aan de aandeelhouders, regelgevende of toezichthoudende instanties of anderen.

A56A *De meldingsplicht bij wettelijke controleopdrachten, als gedefinieerd in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de Wta, is geregeld in artikel 26 van deze wet en in artikel 36 tot en met 38 van het Bta.*

[135] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen.*
[136] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.*

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A57 In veel gevallen is het in de publieke sector voor de accountant niet mogelijk om de opdracht terug te geven vanwege de aard van het mandaat of overwegingen van algemeen belang.

Schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 39)

A58 Standaard 580[137] stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor het bij de controle verkrijgen van geschikte bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen. Naast de erkenning van het feit dat zij hun verantwoordelijkheden voor de opstelling van de financiële overzichten hebben vervuld, is het belangrijk dat, ongeacht de grootte van de entiteit, het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen erkennen dat zij verantwoordelijk zijn voor de interne beheersing die is opgezet en is geïmplementeerd en onderhouden om fraude te voorkomen en te detecteren.

A59 Vanwege de aard van fraude en de moeilijkheden waarmee accountants worden geconfronteerd bij het detecteren van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg zijn van fraude, is het van belang dat de accountant een schriftelijke bevestiging van het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen verkrijgt waarin zij verklaren dat zij de accountant in kennis hebben gesteld van:

a. de resultaten van de inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude; en
b. alle hun bekende gevallen van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die op de entiteit van invloed is.

Mededelingen aan het management en de met governance belaste personen

Mededelingen aan het management (Zie Par. 40)

A60 Wanneer de accountant controle-informatie heeft verkregen waaruit blijkt dat fraude bestaat of zou kunnen bestaan, is het belangrijk dat dit zo snel mogelijk als praktisch uitvoerbaar is ter kennis wordt gebracht van het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau, ook al lijkt het een onbeduidende zaak te betreffen (bijvoorbeeld een ontvreemding van een klein bedrag door een werknemer op een laag niveau in de organisatie). Het bepalen welk managementniveau het passende is, is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door factoren zoals de waarschijnlijkheid van samenspanning alsmede de aard en omvang van de vermoede fraude. Gewoonlijk is het passende managementniveau ten minste één niveau hoger dan het niveau van de personen die bij de vermoede fraude betrokken lijken te zijn.

Mededelingen aan de met governance belaste personen (Zie Par. 41)

A61 De accountant kan mondeling of schriftelijk met de met governance belaste personen communiceren. In Standaard 260 is beschreven met welke factoren de accountant rekening moet houden bij het bepalen of de communicatie mondeling dan wel schriftelijk moet verlopen.[138] Vanwege de aard en gevoeligheid van fraude waarbij het senior management betrokken is of fraude die tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten leidt, rapporteert de accountant deze aangelegenheden tijdig en kan hij het noodzakelijk achten om deze aangelegenheden ook schriftelijk te rapporteren.

A62 In sommige gevallen kan de accountant het passend achten om de met governance belaste personen op de hoogte te stellen wanneer hij zich bewust wordt van fraude waarbij andere werknemers dan leden van het management betrokken zijn en die niet leidt tot een afwijking van materieel belang. Het is evenzeer mogelijk dat de met governance belaste personen het op prijs stellen van deze situaties op de hoogte te worden gesteld. Het komt het communicatieproces ten goede als de accountant en de met governance belaste personen in een vroeg stadium van de controle afspraken maken over de aard en omvang van deze communicatie door de accountant.

A63 In de uitzonderlijke gevallen waarin de accountant twijfelt aan de integriteit of eerlijkheid van het management of de met governance belaste personen, kan hij het passend achten om juridisch advies in te winnen als hulpmiddel bij het bepalen van de passende te ondernemen actie.

Andere aangelegenheden met betrekking tot fraude (Zie Par. 42)

A64 Andere aangelegenheden met betrekking tot fraude die met de met governance belaste

[137] Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*.
[138] Standaard 260, paragraaf A38.

personen van de entiteit moeten worden besproken, zijn bijvoorbeeld:

- punten van zorg betreffende de aard, omvang en frequentie van de inschatting door het management van de bestaande interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om fraude te voorkomen en te detecteren alsmede van het risico dat de financiële overzichten een afwijking bevatten;
- het door het management niet op passende wijze inspelen op geïdentificeerde significante tekortkomingen in de interne beheersing of op geïdentificeerde fraude;
- de evaluatie door de accountant van de interne beheersingsomgeving van de entiteit, met inbegrip van vragen in verband met de competentie en integriteit van het management;
- handelingen door het management die een aanwijzing kunnen vormen voor frauduleuze financiële verslaggeving, zoals de keuze en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving die kunnen wijzen op een poging van het management om de winst te manipuleren teneinde de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden door hun perceptie van de prestaties en winstgevendheid van de entiteit te beïnvloeden;
- twijfels bij de adequaatheid en volledigheid van de autorisatie van transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit lijken te vallen.

Mededelingen aan regelgevende of toezichthoudende en met handhaving belaste instanties (Zie Par. 43)

A65 De beroepsplicht van de accountant om gegevens van de cliënt geheim te houden, kan hem beletten om fraude te rapporteren aan een derde buiten de entiteit van die cliënt. De wettelijke verplichtingen van de accountant verschillen echter per land, en in bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat verordeningen, wetten of rechterlijke uitspraken prevaleren boven de geheimhoudingsplicht. In bepaalde landen is de accountant van een financiële instelling wettelijk verplicht om het bestaan van fraude aan de toezichthoudende instanties te melden. Tevens is de accountant in bepaalde landen verplicht afwijkingen aan instanties te melden indien het management en de met governance belaste personen geen corrigerende maatregelen nemen.

A66 De accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen om te bepalen wat in de gegeven omstandigheden de passende te ondernemen actie is, teneinde de noodzakelijke stappen te bepalen bij het overwegen van de aspecten van openbaar belang van de geïdentificeerde fraude.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A67 In de publieke sector is het mogelijk dat de verplichting om fraude te rapporteren, ongeacht of deze tijdens het controleproces is ontdekt, onderworpen is aan specifieke bepalingen van het controlemandaat of daarmee verband houdende wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

Bijlage 1: Voorbeelden van frauderisicofactoren (Zie Par. A25)

De in deze bijlage vermelde frauderisicofactoren zijn voorbeelden van factoren waarmee accountants in een groot aantal verschillende situaties kunnen worden geconfronteerd. Los daarvan worden voorbeelden gepresenteerd van twee soorten fraude die relevant zijn voor de accountant, namelijk frauduleuze financiële verslaggeving en oneigenlijke toe-eigening van activa. Voor beide soorten fraude worden de risicofactoren verder ingedeeld op basis van de drie omstandigheden die gewoonlijk aanwezig zijn wanneer afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van fraude zich voordoen: (a) stimulansen/druk, (b) gelegenheden en (c) instelling/rechtvaardiging. Hoewel de risicofactoren een breed scala aan omstandigheden beslaan, gaat het slechts om voorbeelden. Het is dan ook mogelijk dat de accountant aanvullende of andere risicofactoren vaststelt. Niet al deze voorbeelden zijn in alle omstandigheden relevant, en sommige kunnen meer of minder significant zijn afhankelijk van de grootte van de entiteit, de eigendomskenmerken van de entiteit of de omstandigheden. Voorts weerspiegelt de volgorde waarin de voorbeelden van risicofactoren worden beschreven niet het relatieve belang ervan of de frequentie waarmee ze voorkomen.

Risicofactoren met betrekking tot afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving

Hieronder volgen voorbeelden van risicofactoren met betrekking tot afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving.

Stimulansen/druk

De financiële stabiliteit of de winstgevendheid wordt bedreigd door de economische omstandigheden,

de omstandigheden in de sector of de exploitatieomstandigheden van de entiteit, zoals (of zoals blijkt uit):
– hoge mate van concurrentie of marktverzadiging, in combinatie met dalende winstmarges;
– grote kwetsbaarheid voor elkaar snel opvolgende veranderingen, zoals technologische veranderingen, productveroudering of rentevoeten;
– aanzienlijke daling van de vraag en een toename van het aantal faillissementen in de sector of in de economie als geheel;
– exploitatieverliezen die de dreiging van een faillissement, een executoriale verkoop of een vijandige overname acuut maken;
– terugkerende negatieve kasstromen uit operationele activiteiten of de onmogelijkheid uit de operationele activiteiten kasstromen te genereren, terwijl zowel winst als een winstgroei wordt gerapporteerd;
– een snelle groei of een ongewone winstgevendheid, vooral in vergelijking met andere ondernemingen in de sector;
– nieuwe vereisten op het gebied van financiële verslaggeving of nieuwe door wet- of regelgeving gestelde vereisten.

Het management staat onder overmatige druk om aan de vereisten of verwachtingen van derden te voldoen als gevolg van:
– verwachtingen van beleggingsanalisten, institutionele beleggers, significante schuldeisers of andere derden ten aanzien van de winstgevendheid of ontwikkelingsniveaus (met name verwachtingen die bovenmatig ambitieus of onrealistisch zijn), met inbegrip van verwachtingen die door het management zelf zijn gewekt, bijvoorbeeld door te optimistische persberichten of berichten in jaarverslagen;
– de behoefte aan aanvullende financiering met eigen of vreemd vermogen om concurrerend te blijven, met inbegrip van de financiering van belangrijke kosten van onderzoek en ontwikkeling of investeringsuitgaven;
– het nauwelijks in staat zijn om aan de voorwaarden voor beursnotering te voldoen of om schulden af te lossen of clausules in financieringsovereenkomsten na te leven;
– verwachte of werkelijke negatieve gevolgen van het rapporteren van slechte financiële resultaten op significante lopende transacties, zoals bedrijfscombinaties of de gunning van contracten.

De beschikbare informatie duidt erop dat de persoonlijke financiële situatie van leden van het management of de met governance belaste personen wordt bedreigd door de financiële prestaties van de entiteit als gevolg van:
– significante financiële belangen in de entiteit;
– significante bestanddelen van hun beloning (zoals bonussen, aandelenopties en earn-out regelingen) zijn gekoppeld aan het bereiken ambitieuze doelstellingen met betrekking tot de aandelenkoers, de bedrijfsresultaten, de financiële positie of de kasstromen;[139]
– verstrekte persoonlijke borgstellingen voor schulden van de entiteit;
– overmatige druk op het management of uitvoerend personeel om financiële doelstellingen te halen die door de met governance belaste personen zijn bepaald, met inbegrip van doelstellingen die betrekking hebben op de verkopen of de winstgevendheid.

Gelegenheden

De aard van de sector of de activiteiten van de entiteit biedt gelegenheid tot frauduleuze financiële verslaggeving die kan voortkomen uit:
– significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering of transacties met verbonden entiteiten die al dan niet door een ander auditkantoor worden gecontroleerd;
– een sterke financiële aanwezigheid of de mogelijkheid om een bepaalde sector te domineren waardoor de entiteit in staat is aan leveranciers of klanten voorwaarden op te leggen die kunnen leiden tot ongepaste transacties of transacties die niet marktconform zijn;
– activa, verplichtingen, opbrengsten of lasten die gebaseerd zijn op significante schattingen die steunen op moeilijk te staven subjectieve oordeelsvormingen of onzekerheden;
– significante, ongebruikelijke of zeer complexe transacties, met name transacties die vlak vóór het einde van de verslagperiode plaatsvinden en die moeilijke vragen oproepen met betrekking tot het prevaleren van de economische realiteit boven de juridische vorm (‘substance over form’);
– significante activiteiten in het buitenland of grensoverschrijdende activiteiten in jurisdicties waar andere bedrijfsomgevingen en -culturen bestaan;

[139] Incentiveregelingen voor het management kunnen gekoppeld zijn aan de realisatie van doelstellingen die alleen betrekking hebben op bepaalde rekeningen of specifieke activiteiten van de entiteit, ook al zijn die rekeningen of activiteiten niet van materieel belang voor de entiteit als geheel.

- de inschakeling van zakelijke tussenpersonen waarvoor geen duidelijke zakelijke reden lijkt te bestaan;
- significante bankrekeningen of activiteiten met dochtermaatschappijen of nevenvestigingen in belastingparadijzen waarvoor geen duidelijke zakelijke reden lijkt te bestaan.

De monitoring van het management is niet effectief als gevolg van het feit dat:
- het management (in een door een eigenaar-bestuurder geleide onderneming) door één persoon of een kleine groep personen wordt gedomineerd zonder dat compenserende interne beheersingsmaatregelen zijn genomen;
- het toezicht door de met governance belaste personen op het proces van financiële verslaggeving en op de interne beheersing niet effectief is.

Er bestaat een complexe of instabiele organisatiestructuur, zoals blijkt uit:
- de moeilijkheid om vast te stellen welke organisatie of personen een belang met overheersende zeggenschap hebben in de entiteit;
- een overmatig complexe organisatiestructuur waarbij gebruik wordt gemaakt van ongebruikelijke rechtspersonen of hiërarchische gezagslijnen;
- een groot verloop onder het senior management, de juridische adviseurs of de met governance belaste personen.

Componenten van de interne beheersing schieten tekort als gevolg van:
- inadequate monitoring van de interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen en de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de tussentijdse financiële verslaggeving (indien externe rapportage vereist is);
- een hoog personeelsverloop of de inzet van niet-effectieve staf voor administratieve verwerking, interne audit of informatietechnologie;
- ineffectieve systemen voor administratieve verwerking en informatiesystemen, met inbegrip van situaties waarin zich significante tekortkomingen in de interne beheersing voordoen.

Instelling/rechtvaardiging

- ineffectieve communicatie, implementatie, ondersteuning of handhaving van de waarden of ethische voorschriften van de entiteit door het management, of de communicatie van ongepaste waarden of ethische voorschriften;
- bovenmatige betrokkenheid of preoccupatie van leden van het management die geen financiële functie uitoefenen bij respectievelijk met de keuze van grondslagen voor financiële verslaggeving of de bepaling van significante schattingen;
- een bekend verleden van overtredingen van de effectenwetgeving of andere wet- en regelgeving, dan wel aanklachten tegen de entiteit, haar senior management of de met governance belaste personen betreffende fraude of de niet-naleving van wet- en regelgeving;
- bovenmatige belangstelling van het management voor het handhaven of verhogen van de aandelenkoers of winstontwikkeling van de entiteit;
- de gewoonte van het management om zich tegenover analisten, schuldeisers en andere derden tot ambitieuze of onrealistische prognoses te verplichten;
- het management slaagt er niet in om bekende significante tekortkomingen in de interne beheersing tijdig te corrigeren;
- het management heeft er, vanuit fiscaal oogpunt belang bij niet passende middelen te hanteren om het gerapporteerde resultaat te drukken;
- een lage moraal onder het senior management;
- de eigenaar-bestuurder maakt geen onderscheid tussen transacties van zakelijke en private aard;
- onenigheid tussen aandeelhouders in een entiteit met weinig aandeelhouders;
- herhaaldelijk voorkomende pogingen van het management om administratieve verwerkingen die marginaal of niet passend zijn te rechtvaardigen op grond van materialiteit;
- de relatie tussen het management en de huidige dan wel de vorige accountant is gespannen, zoals blijkt uit:
  - regelmatige verschillen van inzicht met de huidige dan wel de voormalige accountant over aangelegenheden inzake verslaggeving, controle of rapportage;
  - onredelijke eisen gesteld aan de accountant, zoals niet te realiseren tijdschema's voor het uitvoeren van de controle of voor het uitbrengen van de controleverklaring;
  - aan de accountant opgelegde beperkingen die op niet passende wijze grenzen stellen aan de toegang bij personen of tot informatie dan wel aan de mogelijkheid om effectief aan hen belast met toezicht te communiceren;
  - overheersend gedrag van het management in de omgang met de accountant, in het bijzonder betreffende pogingen om de reikwijdte van de controlewerkzaamheden te beïnvloeden of invloed uit te oefenen op de keuze en het behoud van de personen die aan de opdracht worden toegewezen of van de personen die ter advisering in het kader van de controle worden ingezet.

Risicofactoren die voortkomen uit afwijkingen die voortkomen uit het oneigenlijk toe-eigenen van activa

De risicofactoren die betrekking hebben op afwijkingen die voortkomen uit het oneigenlijk toe-eigenen van activa worden ook gegroepeerd naar de drie omstandigheden die gewoonlijk aanwezig zijn wanneer fraude zich voordoet: stimulansen/druk, gelegenheden en instelling/rechtvaardiging. Sommige risicofactoren die betrekking hebben op afwijkingen als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving kunnen ook aanwezig zijn als het oneigenlijk toe-eigenen van activa zich voordoet. Ineffectieve monitoring van het management en andere tekortkomingen in de interne beheersing kunnen zich bijvoorbeeld voordoen wanneer afwijkingen die het gevolg zijn van frauduleuze financiële verslaggeving dan wel van oneigenlijk toe-eigenen van activa voorkomen. Hierna zijn voorbeelden van risicofactoren opgenomen met betrekking tot afwijkingen die het gevolg zijn van oneigenlijk toe-eigenen van activa.

Stimulansen/druk

Persoonlijke financiële verplichtingen kunnen druk uitoefenen op het management of op de personeelsleden die toegang hebben tot de liquide middelen of tot de andere daarvoor vatbare activa, om deze activa te oneigenlijk toe-eigenen. Een slechte verstandhouding tussen de entiteit en de personeelsleden die toegang hebben tot de liquide middelen dan wel tot de andere voor diefstal vatbare activa kan voor deze personeelsleden een reden inhouden om deze activa te oneigenlijk toe-eigenen. Een slechte verstandhouding kan bijvoorbeeld ontstaan door:
– aangekondigde of verwachte toekomstige ontslagen onder werknemers;
– recente of verwachte wijzigingen in de beloningen van werknemers of in toegezegde pensioenrechten;
– interne promoties, de vergoeding of andere beloningen die afwijken van hetgeen werd verwacht.

Gelegenheden

Sommige kenmerken of omstandigheden kunnen de vatbaarheid van het oneigenlijk toe-eigenen van activa vergroten. Zo kan meer gelegenheid daartoe wordt gecreëerd in de volgende situaties:
– grote hoeveelheden contant geld in kas of groot kasverkeer;
– voorraaditems die een geringe omvang maar een hoge waarde hebben of waarnaar de vraag hoog is;
– gemakkelijk te verzilveren activa, zoals effecten aan toonder, diamanten of computerchips;
– vaste activa die van een geringe omvang en gemakkelijk te verkopen zijn of waarvan niet op duidelijke wijze is aangegeven wie de eigenaar is.

Inadequate interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot activa kunnen die activa vatbaarder maken voor oneigenlijk toe-eigening. Zo is het mogelijk dat activa oneigenlijk worden toegeëigend omdat de volgende factoren bestaan:
– inadequate functiescheiding of onafhankelijke controles;
– inadequaat toezicht op de uitgaven van het senior management, zoals vergoeding van reiskosten en andere kosten;
– inadequaat toezicht uitgeoefend door het management op werknemers die verantwoordelijk zijn voor activa, zoals inadequaat toezicht op of inadequate monitoring van afgelegen vestigingen;
– inadequate screening van de sollicitanten die na aanwerving toegang hebben gekregen tot activa;
– inadequate administratie met betrekking tot activa;
– inadequaat systeem van autorisatie en goedkeuring van transacties (bijvoorbeeld aan de inkoopzijde);
– inadequate fysieke veiligheidsmaatregelen voor liquide middelen, beleggingen, voorraden of vaste activa;
– het ontbreken van een volledige en tijdige aansluiting van activa;
– het ontbreken van een tijdige en adequate documentatie van transacties, bijvoorbeeld de creditering van geretourneerde goederen;
– geen verplichte vakantie voor werknemers in sleutelfuncties binnen de interne beheersing;
– ontoereikende kennis bij het management van informatietechnologie, waardoor het IT-personeel in staat is activa oneigenlijk toe te eigenen;
– inadequate toegangsbeveiligingsmaatregelen voor geautomatiseerde bestanden, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de logbestanden van computersystemen en de beoordeling daarvan.

Instelling/rechtvaardiging

– het negeren van de noodzaak om risico’s die betrekking hebben op de oneigenlijke toe-eigening van activa te monitoren of te beperken;

– het negeren van de interne beheersing met betrekking tot de oneigenlijke toe-eigening van activa door bestaande interne beheersingsmaatregelen te doorbreken of door het nalaten passende corrigerende maatregelen te nemen met betrekking tot bekende tekortkomingen in de interne beheersing;
– gedrag waaruit het ongenoegen dan wel de ontevredenheid blijkt met de entiteit of met de wijze waarop ze met haar werknemers omgaat;
– veranderingen in het gedrag of in de levensstijl die een aanwijzing kunnen vormen voor het feit dat activa oneigenlijk zijn toegeëigend;
– het tolereren van kruimeldiefstal.

Bijlage 2: Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude (Zie Par. A40)

Hieronder worden voorbeelden gegeven van mogelijke controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude die voortkomt uit zowel frauduleuze financiële verslaggeving als oneigenlijke toe-eigening van activa. Hoewel deze werkzaamheden een breed scala van omstandigheden beslaan, gaat het slechts om voorbeelden. Derhalve is het mogelijk dat deze niet in alle omstandigheden de meest geschikte of noodzakelijke werkzaamheden zijn. Voorts weerspiegelt de volgorde waarin de werkzaamheden worden beschreven niet het relatieve belang ervan.

Overwegingen op het niveau van beweringen

De manieren van de accountant om in te spelen op de door hem ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude zullen variëren met de soorten of combinaties van geïdentificeerde frauderisicofactoren of omstandigheden, alsmede met de rekeningsaldi, de transactiestromen, de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen en de beweringen die hierdoor kunnen worden beïnvloed.

Hieronder volgen specifieke voorbeelden van manieren om op risico's in te spelen:
– het op onaangekondigde wijze dan wel bij wijze van verassing bezoeken van vestigingen of uitvoeren van bepaalde toetsingen. Bijvoorbeeld het waarnemen van voorraadopnames op locaties waar de aanwezigheid van de accountant bij de voorraadopname niet vooraf werd aangekondigd, dan wel het uitvoeren van kasopnames op een onverwacht moment;
– het eisen dat voorraadopnames worden uitgevoerd op of tegen de einddatum van de verslagperiode teneinde het risico te verkleinen dat de voorraadomvang in de periode tussen de voorraadopname en de einddatum van de verslagperiode wordt gemanipuleerd;
– wijziging van de controleaanpak in het lopende jaar. Bijvoorbeeld door belangrijke klanten en leveranciers mondeling te benaderen in aanvulling op het versturen van schriftelijke bevestigingen, door bevestigingsverzoeken te versturen naar een bepaalde, met naam genoemde persoon in een organisatie dan wel door meer of andere informatie te verzamelen;
– het in detail evalueren van de aan het einde van het kwartaal of boekjaar aangepaste boekingen, en het onderzoeken van boekingen waarvan de aard of omvang ongebruikelijk is;
– voor significante en ongebruikelijke transacties, vooral die welke op of tegen de einddatum van het boekjaar plaatsvinden, het onderzoeken of er sprake is van verbonden partijen en welke financiële middelen de transacties ondersteunen;
– het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, gebruikmakend van uitgesplitste gegevens. Bijvoorbeeld het per vestiging, bedrijfsactiviteit of maand vergelijken van de verkopen en de kostprijs van de omzet met de door de accountant opgestelde verwachtingen;
– het voeren van gesprekken met werknemers van de entiteit die werken in gebieden waar een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude is geïdentificeerd, teneinde te informeren naar hun inzichten met betrekking tot het risico en om van hen te vernemen of er al dan niet interne beheersingsmaatregelen zijn die op het risico inspelen en, zo ja, hoe deze op het risico inspelen;
– indien andere onafhankelijke accountants de financiële overzichten van een of meer dochtermaatschappijen, divisies of branches controleren, met hen bespreken in welke mate werkzaamheden moeten worden uitgevoerd teneinde in te spelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude die voortkomt uit transacties en activiteiten tussen deze groepsonderdelen;
– indien het inschakelen van een deskundige van bijzonder belang wordt met betrekking tot een element in de financiële overzichten waarvoor het ingeschatte risico op een afwijking die het gevolg is van fraude hoog is, het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met betrekking tot sommige van de, of alle, door de deskundige gehanteerde veronderstellingen, methoden of bevindingen om vast te stellen dat deze bevindingen niet onredelijk zijn, dan wel het inschakelen van een andere deskundige om dit vast te stellen;

- het uitvoeren van controlewerkzaamheden om geselecteerde rekeningen in de openingsbalans van eerder gecontroleerde financiële overzichten te analyseren, teneinde in te schatten hoe bepaalde problemen met betrekking tot schattingen en oordeelsvormingen, zoals een voorziening voor geretourneerde goederen, zijn opgelost met het voordeel van wijsheid achteraf;
- het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot door de entiteit uitgevoerde aansluitingen, daarbij rekening houdend met aansluitingen die in tussentijdse perioden zijn uitgevoerd;
- het gebruiken van auditsoftwaretoepassingen, bijvoorbeeld voor het doorzoeken van gegevens gericht op het vaststellen van afwijkingen in een populatie;
- het testen van de betrouwbaarheid van met de computer geproduceerde vastleggingen en transacties; het verkrijgen van aanvullende controle-informatie uit bronnen buiten de gecontroleerde entiteit.

Specifieke manieren om op risico's in te spelen – afwijkingen als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving

Voorbeelden van manieren om in te spelen op de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving zijn:

Opbrengstverantwoording

- het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses met betrekking tot opbrengsten aan de hand van uitgesplitste gegevens, bijvoorbeeld de vergelijking van de gerapporteerde opbrengsten per maand, productgroep of bedrijfssegment tijdens de huidige verslagperiode met vergelijkbare perioden in het verleden. Het kan nuttig zijn auditsoftwaretoepassingen te gebruiken bij het identificeren van ongebruikelijke of onverwachte verbanden tussen opbrengsten of transacties;
- het door klanten laten bevestigen van bepaalde relevante contractvoorwaarden en het ontbreken van nevenovereenkomsten, omdat de juiste verwerkingswijze vaak door deze voorwaarden of overeenkomsten wordt beïnvloed en omdat de kortingen of de periode waarop deze betrekking hebben vaak slecht in de documentatie zijn verantwoord. Zo zijn de acceptatiecriteria, de leverings- en betalingsvoorwaarden, het ontbreken van toekomstige of doorlopende leveranciersverplichtingen, het recht om producten te retourneren, gegarandeerde hoeveelheden die worden doorverkocht, en het annuleringsrecht of het recht op terugbetaling vaak relevant in deze omstandigheden;
- het bij het verkoop- en marketingpersoneel van de entiteit of bij de interne juridisch adviseur verzoeken om inlichtingen omtrent verkopen of leveringen tegen het einde van de verslagperiode en omtrent het feit of zij kennis hebben van ongebruikelijke voorwaarden of omstandigheden met betrekking tot deze transacties;
- het aan het einde van de verslagperiode op een of meer locaties fysiek aanwezig zijn teneinde de verzending van goederen of het gereedmaken van goederen voor verzending (of nog te verwerken geretourneerde goederen) waar te nemen en teneinde andere passende procedures inzake de periodeafgrenzing voor verkopen en voorraden uit te voeren;
- in gevallen waarin opbrengstgenererende transacties op elektronische wijze tot stand worden gebracht, verwerkt en vastgelegd, het toetsen van interne beheersingsmaatregelen om te bepalen of deze de zekerheid bieden dat vastgelegde opbrengstgenererende transacties werkelijk hebben plaatsgevonden en naar behoren zijn vastgelegd.

Voorraadhoeveelheden

- het onderzoeken van de voorraadadministratie van de entiteit teneinde locaties of elementen te vinden die tijdens of na de fysieke voorraadopname bijzondere aandacht vereisen;
- het onaangekondigd waarnemen van voorraadopnames op bepaalde locaties of het uitvoeren van voorraadopnames op alle locaties op dezelfde datum;
- het uitvoeren van voorraadopnames op of tegen de einddatum van de verslagperiode om het risico op ongeoorloofde manipulatie in de periode tussen de voorraadopname en het einde van de verslagperiode tot een minimum te beperken;
- het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden tijdens het waarnemen van de voorraadopname, zoals het nauwkeuriger controleren van de inhoud van verpakte artikelen, de wijze waarop de goederen zijn (op)gestapeld (bijvoorbeeld op pallets) of geëtiketteerd, alsmede de kwaliteit (zuiverheid, klasse of concentratie) van vloeistoffen zoals parfums of chemische producten. Het kan nuttig zijn om in dit verband een deskundige in te schakelen;
- het vergelijken van de hoeveelheden voor de huidige verslagperiode met die van vorige verslagperioden per voorraadcategorie of -klasse, locatie of andere criteria, of het vergelijken van de getelde hoeveelheden met de continue voorraadregistratie;
- het gebruiken van auditsoftwaretoepassingen om de compilatie van de resultaten van de fysieke voorraadopname verder te toetsen – bijvoorbeeld door op voorraadlabel te sorteren om de

controle op ticketnummers te toetsen dan wel op serienummer teneinde de mogelijkheid van weglatingen of dubbeltellingen te toetsen.

Schattingen van het management

– het inschakelen van een deskundige om een onafhankelijke schatting te verkrijgen en deze te vergelijken met de schatting van het management;
– het verzoeken om inlichtingen bij personen buiten het management en de boekhoudafdeling om na te gaan of het management in staat en voornemens is plannen uit te voeren die relevant zijn voor het maken van de schatting.

Specifieke manieren om op risico's in te spelen – afwijkingen als gevolg van de oneigenlijke toe-eigening van activa

Verschillende omstandigheden vereisen verschillende manieren om op risico's in te spelen. Normaliter zijn de controlewerkzaamheden die inspelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude die verband houdt met de oneigenlijke toe-eigening van activa, gericht op bepaalde rekeningsaldi en transactiestromen. Hoewel sommige van de controlewerkzaamheden die in de twee categorieën hierboven zijn genoemd mogelijk in deze omstandigheden van toepassing zijn, moet de omvang van de controlewerkzaamheden worden gekoppeld aan de specifieke informatie omtrent het geïdentificeerde risico op oneigenlijke toe-eigening.

Voorbeelden van manieren om in te spelen op de inschatting door de accountant van het risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van een oneigenlijke toe-eigening van activa zijn:
– het tellen van contant geld of waardepapieren op of tegen de einddatum van het boekjaar;
– het verzoeken bij klanten om bevestiging van de rekeningactiviteit (met inbegrip van creditnota's en geretourneerde goederen alsmede de data waarop betalingen zijn verricht) tijdens de gecontroleerde periode;
– het analyseren van ontvangsten op afgewaardeerde vorderingen;
– het analyseren van voorraadtekorten per locatie of type product;
– het vergelijken van belangrijke verhoudingscijfers voor voorraden met de norm in de sector;
– het beoordelen van ondersteunende documentatie voor afboekingen op de voorraadadministratie;
– het met een computer vergelijken van de leverancierslijst met een lijst van werknemers teneinde overeenstemmende adressen of telefoonnummers te vinden;
– het met een computer onderzoeken van loongegevens om dubbele adressen, personeelsnummers, identificatienummers voor fiscale doeleinden of bankrekeningnummers te vinden;
– het beoordelen van personeelsdossiers teneinde dossiers te vinden die geen of weinig controle-informatie voor een daadwerkelijke activiteit bevatten, bijvoorbeeld omdat prestatie-evaluaties ontbreken;
– het analyseren van verkoopkortingen en retouren om ongewone patronen of ontwikkelingen te vinden;
– het bij derden verzoeken om bevestiging van specifieke contractvoorwaarden;
– het verkrijgen van controle-informatie dat contracten overeenkomstig de bepalingen daarvan worden uitgevoerd;
– het beoordelen van de juistheid van grote en ongebruikelijke kosten;
– het beoordelen van de autorisatie en boekwaarde van leningen aan het senior management en verbonden partijen;
– het onderzoeken van de omvang en juistheid van onkostendeclaraties van het senior management.

Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden die wijzen op de mogelijkheid van fraude (Zie Par. A49)

Voorbeelden van omstandigheden die op de mogelijkheid van fraude wijzen.

De volgende lijst bevat voorbeelden van omstandigheden die kunnen wijzen op de mogelijkheid dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude.

Discrepanties in de administratieve vastleggingen, met inbegrip van:
– transacties die niet volledig of tijdig zijn vastgelegd of die voor het verkeerde bedrag, in de verkeerde verslagperiode of in de verkeerde rekening zijn verwerkt, of die indruisen tegen het beleid van de entiteit;
– niet-onderbouwde of niet-geautoriseerde saldi of transacties;
– op het laatste moment aangebrachte wijzigingen met een significante invloed op de financiële resultaten;
– controle-informatie dat personeel toegang heeft tot systemen en administratieve vastleggingen die niet nodig is voor de uitvoering van de aan hen opgedragen taken;

– door de accountant ontvangen tips of klachten met betrekking tot aantijgingen van fraude.

Tegenstrijdig of ontbrekende controle-informatie, met inbegrip van:
– ontbrekende documenten;
– documenten die lijken te zijn gewijzigd;
– de niet-beschikbaarheid van andere dan gefotokopieerde of elektronisch verzonden documenten indien wordt verwacht dat originele documenten bestaan;
– significante onverklaarde items in aansluitingsoverzichten;
– ongebruikelijke wijzigingen in de balans of veranderingen in ontwikkelingen of belangrijke verhoudingscijfers of relaties met betrekking tot de financiële overzichten, zoals een snellere groei van de vorderingen in vergelijking met de opbrengsten;
– inconsistente, vage of onaannemelijke reacties van het management of werknemers op het verzoeken om inlichtingen of op cijferanalyses;
– ongebruikelijke discrepanties tussen de administratieve vastleggingen van de entiteit en de ontvangen antwoorden op verzoeken om bevestiging;
– talrijke crediteringen en andere aanpassingen in de debiteurenrekeningen;
– niet of onvoldoende verklaarde verschillen tussen het debiteuren-subgrootboek en de controlerekening of tussen de overzichten per klant en het debiteuren-subgrootboek;
– ontbrekende of niet-bestaande geannuleerde cheques in gevallen waarin geannuleerde cheques gewoonlijk met het bankafschrift naar de entiteit worden teruggestuurd;
– ontbrekende voorraden of materiële activa van significante grootte;
– niet-beschikbare of ontbrekende elektronische controle-informatie, in strijd met de praktijken of beleidslijnen van de entiteit inzake het bewaren van vastleggingen;
– een kleiner of groter dan verwachte respons op verzoeken om bevestigingen;
– de onmogelijkheid om bewijzen te verschaffen voor de ontwikkeling van belangrijke systemen, het testen van programmawijzigingen en implementatieactiviteiten voor wijzigingen en implementaties van systemen tijdens het lopende boekjaar.

Problematische of ongebruikelijke relaties tussen de accountant en het management, met inbegrip van:
– het weigeren van toegang tot vastleggingen, faciliteiten, bepaalde werknemers, klanten, leveranciers of anderen van wie controle-informatie zou kunnen worden verkregen;
– de excessieve tijdsdruk die het management oplegt om complexe of controversiële problemen op te lossen;
– klachten vanwege het management over de wijze waarop de controle wordt uitgevoerd of intimidatie door het management van leden van het opdrachtteam, met name in verband met een belangrijke inschatting van controle-informatie door de accountant of bij het oplossen van mogelijke meningsverschillen met het management;
– ongebruikelijke vertragingen door de entiteit bij het verschaffen van gevraagde informatie;
– het gebrek aan bereidheid om de accountant toegang te geven tot belangrijke elektronische bestanden die hij met behulp van auditsoftwaretoepassingen wil onderzoeken;
– het weigeren van toegang tot staf of faciliteiten die een belangrijke rol vervullen inzake IT, met inbegrip van personeelsleden die taken vervullen inzake beveiliging, operationele activiteiten en systeemontwikkeling;
– een gebrek aan bereidheid om toelichtingen in de financiële overzichten toe te voegen of te herzien, waardoor deze vollediger en begrijpelijker zouden worden;
– een gebrek aan bereidheid om tijdig in te spelen op geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing.

Andere voorbeelden:
– een gebrek aan bereidheid bij het management om de accountant toe te staan de met governance belaste personen afzonderlijk te ontmoeten;
– grondslagen voor financiële verslaggeving die lijken af te wijken van die welke in de sector gebruikelijk zijn;
– veelvuldige wijzigingen in schattingen die niet op gewijzigde omstandigheden lijken te zijn gebaseerd;
– tolereren dat de gedragscode van de entiteit niet wordt nageleefd.



250 Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om wet- en regelgeving in aanmerking te nemen bij een controle van financiële overzichten. Deze Standaard is niet van toepassing op andere assurance opdrachten waarbij de accountant specifiek de opdracht heeft gekregen om afzonderlijk het naleven van specifieke wet- of regelgeving te toetsen en daarover te rapporteren.

Invloed van wet- en regelgeving

2 De invloed van wet- en regelgeving op de financiële overzichten loopt aanzienlijk uiteen. De wet- en regelgeving waaraan een entiteit is onderworpen, vormt het wet- en regelgevingskader. Sommige bepalingen van wet- en regelgeving zijn van directe invloed op de financiële overzichten omdat zij de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten van een entiteit bepalen. Overige wet- en regelgeving dient door het management te worden nageleefd of stelt de bepalingen vast waaronder het de entiteit wordt toegestaan haar activiteiten uit te oefenen, maar heeft geen directe invloed op de financiële overzichten van een entiteit. Sommige entiteiten zijn actief in streng gereguleerde sectoren (zoals banken en bedrijven in de chemie). Andere zijn slechts onderworpen aan veel wet- en regelgeving die in het algemeen betrekking heeft op de operationele aspecten van de activiteiten (zoals bepalingen inzake arbeidsveiligheid en -gezondheid en gelijke kansen op werk). Het niet naleven vanwet- en regelgeving kan leiden tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen voor de entiteit die een van materieel belang zijnde invloed kunnen hebben op de financiële overzichten.

Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving (Zie Par. A1, A2, A3, A4, A5, A6)

3 Het is de verantwoordelijkheid van het management, onder het toezicht van de met governance belaste personen, om ervoor te zorgen dat de activiteiten van de entiteit worden uitgevoerd in overeenstemming met de bepalingen van wet- en regelgeving, met inbegrip van de bepalingen van wet- en regelgeving die de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten van een entiteit vaststellen.

Verantwoordelijkheid van de accountant

4 De vereisten van deze Standaard zijn erop gericht de accountant te helpen afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van niet-naleving van wet- en regelgeving te identificeren. De accountant is evenwel niet verantwoordelijk voor het voorkómen van niet-naleving, en evenmin kan er van hem worden verwacht dat hij niet-naleving van alle wet- en regelgeving detecteert.

5 De accountant is verantwoordelijk voor het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten.[140] Bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten houdt de accountant rekening met het van toepassing zijnde wet- en regelgevingskader. Door de inherente beperkingen van een controle bestaat er een onvermijdbaar risico dat bepaalde afwijkingen van materieel belang niet worden gedetecteerd, ook al wordt de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de Standaarden uitgevoerd.[141] In de context van wet- en regelgeving zijn de potentiële invloeden van inherente beperkingen op de mogelijkheid van de accountant om afwijkingen van materieel belang te detecteren, groter door factoren zoals de volgende:

- er bestaan veel wets- en regelgevingsvoorschriften, in hoofdzaak met betrekking tot de bedrijfsvoeringsaspecten van een entiteit, die door de aard ervan geen invloed hebben op de financiële overzichten en die niet zijn vastgelegd in de informatiesystemen van de entiteit inzake financiële verslaggeving;
- niet-naleving kan gepaard gaan met handelingen die erop gericht zijn deze te verhullen, zoals samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het

---

[140] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 5.
[141] Standaard 200, paragraaf A51.

door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen of het opzettelijk aan de accountant verkeerd voorstellen van zaken;
- de vraag of een handeling niet-naleving vormt, is uiteindelijk een zaak die juridisch door een rechtbank moet worden vastgesteld.

Doorgaans geldt dat hoe verder de niet-naleving afstaat van de gebeurtenissen en transacties die in de financiële overzichten zijn weerspiegeld, des te onwaarschijnlijker het is dat de accountant zich hiervan bewust wordt of dat hij de niet-naleving zal herkennen.

6 In deze Standaard wordt het volgende onderscheid gemaakt in de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het naleven van twee verschillende categorieën van wet- en regelgeving:
   a. de bepalingen van die wet- en regelgeving die in het algemeen geacht worden van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn, zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen (Zie Par. 13); en
   b. overige wet- en regelgeving die geen directe invloed heeft op de vaststelling van de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten, maar waarvan het naleven van fundamenteel belang kan zijn voor de operationele aspecten van het bedrijf, voor de mogelijkheid van een entiteit om haar activiteiten voort te zetten, dan wel voor het voorkomen van sancties van materieel belang (bijvoorbeeld het naleven van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit, het naleven van door een regelgevende of toezichthoudende instantie gestelde solvabiliteitseisen, of het naleven van regelgeving betreffende het milieu); niet-naleving van dergelijke wet- en regelgeving kan daarom van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten. (Zie Par. 14)

7 In deze Standaard zijn verschillende vereisten gespecificeerd voor elk van de beide hierboven genoemde categorieën van wet- en regelgeving. Voor de categorie waarnaar in paragraaf 6(a) wordt verwezen, is het de verantwoordelijkheid van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving. Voor de categorie waarnaar in paragraaf 6(b) wordt verwezen, is de verantwoordelijkheid van de accountant beperkt tot het uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden ter bevordering van het identificeren van niet-naleving van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten.

8 Deze Standaard vereist dat de accountant alert blijft op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden, uitgevoerd met als doel een oordeel over de financiële overzichten te vormen, gevallen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant kunnen brengen. Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de gehele controle, zoals is voorgeschreven door Standaard 200[142], is in deze context belangrijk, gezien de omvang van de wet- en regelgeving die van invloed is op de entiteit.

Ingangsdatum

9 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

10 De doelstellingen van de accountant zijn:
   a. het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk wordt geacht van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn;
   b. het uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden teneinde bij te dragen tot het identificeren van gevallen van niet-naleving van overige wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten; en
   c. het op passende wijze inspelen op tijdens de controle geïdentificeerde niet-naleving of vermoedens van niet-naleving van wet- en regelgeving.

Definitie

11 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
niet-naleving – Het door de entiteit, al dan niet opzettelijk, in strijd met de geldende wet- of regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen. Hierbij kan het onder meer transacties betreffen die door of in naam van de entiteit worden verricht, of transacties die voor rekening van de entiteit door de met governance belaste personen, het management of werknemers worden

[142] Standaard 200, paragraaf 15.



verricht. Persoonlijke misdragingen (die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de entiteit) door de met governance belaste personen, het management of werknemers van de entiteit vallen niet onder niet-naleving.

Vereisten

Het overwegen door de accountant van het naleven van wet- en regelgeving

12 In het kader van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving overeenkomstig Standaard 315,[143] dient de accountant een algemeen inzicht te verwerven in:
   a. het wet- en regelgevingskader dat van toepassing is op de entiteit en de branche of sector waarbinnen de entiteit actief is; en
   b. de manier waarop de entiteit dat kader naleeft. (Zie Par. A7)

13 De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk wordt geacht van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn. (Zie Par. A8)

14 Ter bevordering van het identificeren van gevallen van niet-naleving van overige wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten, dient de accountant de volgende controlewerkzaamheden uit te voeren:
   a. het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen vragen of de entiteit dergelijke wet- en regelgeving naleeft; en
   b. de eventuele correspondentie met de desbetreffende vergunningverlenende of regelgevende of toezichthoudende instanties inspecteren. (Zie Par. A9, A10)

15 De accountant dient gedurende de controle alert te blijven op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd, de niet-naleving of vermoedens van niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant kunnen brengen. (Zie Par. A11)

16 De accountant dient het management en in voorkomend geval, de met governance belaste personen, te verzoeken om schriftelijke bevestigingen te verstrekken dat alle bekende gevallen van niet-naleving of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving waarmee bij het opstellen van de financiële overzichten rekening moet worden gehouden, de accountant ter kennis zijn gebracht. (Zie Par. A12)

17 Indien er geen sprake is van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving wordt niet van de accountant vereist dat hij andere controlewerkzaamheden uitvoert met betrekking tot het naleven van wet- en regelgeving door de entiteit, dan die werkzaamheden die zijn uiteengezet in de paragrafen 12–16.

Controlewerkzaamheden bij het identificeren of vermoeden van niet-naleving

18 Indien de accountant zich bewust wordt van informatie omtrent een geval of vermoeden van niet-naleving van wet- en regelgeving, dient de accountant het volgende te verkrijgen: (Zie Par. A13)
   a. inzicht in de aard van de handeling en de omstandigheden waaronder deze heeft plaatsgevonden; en
   b. verdere informatie om de mogelijke invloed op de financiële overzichten te evalueren. (Zie Par. A14)

19 Indien de accountant vermoedt dat er sprake kan zijn van niet-naleving, dient de accountant de aangelegenheid met het management en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen te bespreken. Indien het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen niet voldoende informatie verstrekt (verstrekken) waaruit blijkt dat de entiteit de wet- en regelgeving naleeft, en indien op grond van de oordeelsvorming van de accountant het effect van vermoedens van niet-naleving voor de financiële overzichten van materieel belang kan zijn, dient de accountant de noodzaak te overwegen om juridisch advies in te winnen. (Zie Par. A15, A16)

20 Indien niet voldoende informatie omtrent vermoedens van niet-naleving kan worden verkregen, dient de accountant de invloed van het gebrek aan voldoende en geschikte controle-informatie op zijn oordeel te evalueren.

21 De accountant dient de gevolgen van niet-naleving met betrekking tot de andere aspecten van de controle te evalueren, met inbegrip van de risico-inschatting van de accountant en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen, alsmede passende actie te ondernemen. (Zie Par. A17, A18)

---

[143] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 11.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving

Het rapporteren van niet-naleving aan de met governance belaste personen

22 Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit en daardoor kennis hebben van aangelegenheden omtrent geïdentificeerde of vermoede niet-naleving die door de accountant reeds zijn meegedeeld,[144] dient de accountant aan de met governance belaste personen aangelegenheden mee te delen omtrent niet-naleving van wet- en regelgeving die in de loop van de controle onder zijn aandacht zijn gekomen, behalve wanneer de aangelegenheden duidelijk onbetekenend zijn.

23 Indien, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, niet-naleving waarnaar in paragraaf 22 wordt verwezen, als opzettelijk en van materieel belang wordt beschouwd, dient de accountant de aangelegenheid zo spoedig als praktisch uitvoerbaar is aan de met governance belaste personen mee te delen.

24 Indien de accountant vermoedt dat het management of de met governance belaste personen betrokken is (zijn) bij niet-naleving dient de accountant de aangelegenheid te rapporteren aan het volgende hogere gezagsniveau binnen de entiteit, indien dit bestaat, zoals een auditcomité of een toezichthoudend orgaan. In het geval een dergelijk hoger gezagsniveau niet bestaat of indien de accountant van mening is dat naar aanleiding van zijn mededeling geen actie zal worden ondernomen of indien hij niet zeker is aan wie hij moet rapporteren, dient de accountant de noodzaak te overwegen juridisch advies in te winnen.

Het rapporteren van niet-naleving in de controleverklaring over de financiële overzichten

25 Indien de accountant tot de conclusie komt dat de niet-naleving een invloed van materieel belang heeft op de financiële overzichten en niet op adequate wijze in de financiële overzichten is weerspiegeld, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen.[145]

26 Indien de accountant door het management of de met governance belaste personen wordt verhinderd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te evalueren of er sprake is geweest dan wel waarschijnlijk sprake is geweest van niet-naleving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten, dient de accountant over de financiële overzichten een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding te formuleren op basis van een beperking in de reikwijdte van de controle, overeenkomstig Standaard 705.

27 Indien de accountant vanwege beperkingen die door de omstandigheden zijn veroorzaakt en niet door het management of door de met governance belaste personen zijn opgelegd, niet in staat is te bepalen of er sprake is geweest van niet-naleving, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 de invloed daarvan op het oordeel van de accountant te evalueren.

Het rapporteren van niet-naleving aan regelgevende of toezichthoudende en met handhaving belaste instanties

28 Indien de accountant gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving heeft geïdentificeerd of indien hij deze vermoedt, dient de accountant te bepalen of hij een verantwoordelijkheid heeft om deze geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan partijen buiten de entiteit. (Zie Par. A19, A20)

Documentatie

29 De accountant dient in de controledocumentatie geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving op te nemen, alsmede de resultaten van de bespreking met het management en, indien van toepassing, met de met governance belaste personen en andere partijen buiten de entiteit.[146] (Zie Par. A21)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving (Zie Par. 3, 4, 5, 6, 7, 8)

A1 Het is de verantwoordelijkheid van het management, onder het toezicht van de met governance belaste personen, om ervoor te zorgen dat de activiteiten van de entiteit in overeenstemming met

[144] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.
[145] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 7 en 8.
[146] Standaard 230, *Controledocumentatie,* paragraaf 8, 9, 10, 11 en A6.

de wet- en regelgeving worden uitgevoerd. Wet- en regelgeving kan de financiële overzichten van een entiteit op verschillende manieren beïnvloeden: op de meest directe manier kan zij bijvoorbeeld van invloed zijn op specifieke van de entiteit vereiste toelichtingen in de financiële overzichten, of kan zij het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorschrijven. Zij kan tevens bepaalde juridische rechten en verplichtingen van de entiteit vaststellen, waarvan sommige in de financiële overzichten van de entiteit zullen worden opgenomen. Bovendien kunnen bij wet- en regelgeving sancties worden opgelegd in geval van niet-naleving.

A2 Ter bevordering van het voorkómen en het detecteren van niet-naleving van wet- en regelgeving kan een entiteit bijvoorbeeld de volgende soorten beleidslijnen en procedures implementeren:

- het monitoren van de door de wet gestelde vereisten en ervoor zorgen dat operationele maatregelen erop gericht zijn hieraan te voldoen;
- het invoeren en toepassen van passende interne beheersingssystemen;
- het ontwikkelen, openbaar maken en naleven van een gedragscode;
- ervoor zorgen dat werknemers naar behoren zijn opgeleid en dat zij de gedragscode begrijpen;
- het monitoren van het naleven van de gedragscode en het treffen van disciplinaire maatregelen jegens werknemers die de code niet naleven;
- het inschakelen van juridisch adviseurs om het monitoren van de juridische vereisten te ondersteunen;
- het bijhouden van een registratie van significante wet- en regelgeving die door de entiteit dient te worden nageleefd in de specifieke branche waarin ze actief is, alsmede een vastlegging van klachten.

Bij grotere entiteiten kunnen deze beleidslijnen en procedures worden aangevuld met het toewijzen van passende verantwoordelijkheden aan:

- een interne auditfunctie;
- een auditcomité;
- een compliancefunctie.

Verantwoordelijkheid van de accountant

A3 Niet-naleving van wet- en regelgeving door de entiteit kan resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Het detecteren van niet-naleving, ongeacht de materialiteit, kan andere aspecten van de controle beïnvloeden, zoals het overwegen door de accountant van de integriteit van het management of van werknemers.

A4 Of een handeling als een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving moet worden aangemerkt, is een juridische kwestie. In het algemeen beschikt de accountant niet over de vakbekwaamheid om hierover te oordelen. Niettemin kan de accountant op basis van zijn training, ervaring en inzicht in de entiteit en in de branche of sector inzien dat bepaalde handelingen die onder zijn aandacht komen, niet-naleving van wet- en regelgeving kunnen vormen.

A5 Het is mogelijk dat de accountant overeenkomstig specifieke wettelijke vereisten, in het kader van de controle van de financiële overzichten moet rapporteren omtrent de vraag of de entiteit specifieke bepalingen van wet- en regelgeving naleeft. In deze gevallen behandelen Standaard 700[147] of Standaard 800[148] de wijze waarop in de controleverklaring met deze controleverantwoordelijkheden wordt omgegaan. In het geval van specifiek door de wet gestelde vereisten inzake rapporteren, is het mogelijk dat het controleprogramma passende toetsingen moet bevatten betreffende het naleven van deze bepalingen van wet- en regelgeving.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A6 In de publieke sector kan er sprake zijn van aanvullende controleverantwoordelijkheden met betrekking tot het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving die verband houden met de controle van financiële overzichten of die ook andere aspecten van de activiteiten van de entiteit kunnen omvatten.

Het overwegen door de accountant van het naleven van wet- en regelgeving

Het verwerven van inzicht in het wet- en regelgevingskader (Zie Par. 12)

A7 Voor het verwerven van een algemeen inzicht in het wet- en regelgevingskader, en in de wijze waarop de entiteit dat kader naleeft, kan de accountant bijvoorbeeld:

- gebruikmaken van zijn inzicht in de sectorgebonden, regelgevings- en andere externe factoren van de entiteit;

[147] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 38.
[148] Standaard 800, *Bijzondere overwegingen: controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 11.

- zijn inzicht actualiseren in de wet- en regelgeving welke de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten direct bepaalt;
- bij het management inlichtingen inwinnen over overige wet- of regelgeving waarvan kan worden verwacht dat deze een fundamentele invloed heeft op de uitoefening van de activiteiten van de entiteit;
- bij het management inlichtingen inwinnen over de beleidslijnen en procedures van de entiteit inzake het naleven van wet- en regelgeving; en
- bij het management inlichtingen inwinnen over de beleidslijnen en procedures die zijn vastgesteld ten aanzien van het identificeren, evalueren en administratief verwerken van claims die voortvloeien uit rechtszaken.

Wet- en regelgeving waarvan in het algemeen wordt aangenomen dat zij een directe invloed heeft op het bepalen van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn (Zie Par. 13)

A8 Bepaalde wet- en regelgeving is goed ontwikkeld, bekend bij de entiteit en binnen haar branche of sector en relevant voor de financiële overzichten (zoals beschreven in paragraaf 6(a)). Dergelijke wet- en regelgeving kan onder meer betrekking hebben op:

- de vorm en inhoud van de financiële overzichten;
- sectorspecifieke kwesties met betrekking tot financiële verslaggeving;
- de administratieve verwerking van transacties voortvloeiend uit contracten met de overheid; of
- het toerekenen of opnemen van lasten inzake winstbelastingen of van pensioenkosten.

Sommige bepalingen in deze wet- en regelgeving kunnen op directe wijze relevant zijn voor specifieke beweringen in de financiële overzichten (bijvoorbeeld de volledigheid van voorzieningen voor winstbelastingen), terwijl andere op directe wijze relevant kunnen zijn voor de financiële overzichten als geheel (bijvoorbeeld de vereiste overzichten die een volledige set financiële overzichten vormen). Het oogmerk van het in paragraaf 13 bepaalde vereiste is dat de accountant voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt omtrent het bepalen van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten overeenkomstig de relevante bepalingen van die wet- en regelgeving.

Niet-naleving van andere bepalingen van dergelijke en overige wet- en regelgeving kan leiden tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen voor de entiteit, waarvan de kosten mogelijk in de financiële overzichten moeten worden opgenomen, maar die niet worden geacht een directe invloed op de financiële overzichten te hebben zoals beschreven in paragraaf 6(a).

Procedures gericht op het identificeren van gevallen van niet-naleving – Overige wet- en regelgeving (Zie Par. 14)

A9 Bepaalde overige wet- en regelgeving vergt mogelijk bijzondere aandacht van de accountant omdat zij een fundamentele invloed heeft op de activiteiten van de entiteit (zoals beschreven in paragraaf 6(b)). Niet-naleving van wet- en regelgeving die een fundamentele invloed heeft op de activiteiten van de entiteit kan ertoe leiden dat de entiteit haar activiteiten moet beëindigen of dat het handhaven van de continuïteit van de entiteit in het geding komt. Zo kan niet-naleving van de vereisten op grond van de vergunning of een andere machtiging van de entiteit om haar activiteiten uit te oefenen, een dergelijk gevolg hebben (bijvoorbeeld voor een bank: niet-naleving van de kapitaal- of beleggingsvereisten). Er is ook veel wet- en regelgeving, in hoofdzaak met betrekking op de operationele aspecten van de entiteit, die door de aard daarvan geen invloed heeft op de financiële overzichten en die niet in de voor de financiële verslaggeving relevante informatiesystemen van de entiteit is vastgelegd.

A10 Omdat overige wet- en regelgeving verschillende gevolgen kan hebben voor de financiële verslaggeving naar gelang van de activiteiten van de entiteit, zijn de op grond van paragraaf 14 vereiste controlewerkzaamheden gericht op het onder de aandacht van de accountant brengen van gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten.

Gevallen van niet-naleving die als gevolg van andere controlewerkzaamheden onder de aandacht van de accountant zijn gebracht (Zie Par. 15)

A11 Controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd om een oordeel over de financiële overzichten te vormen, kunnen gevallen van gedetecteerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant brengen. Dergelijke controlewerkzaamheden zijn bijvoorbeeld:

- het lezen van notulen;
- het vragen aan het management en de interne of externe juridisch adviseur van de entiteit naar rechtszaken, claims en inschattingen; en
- het uitvoeren van gegevensgerichte detailcontroles op categorieën van transactiestromen,

rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 16)

A12 Omdat de invloed van wet- en regelgeving op financiële overzichten aanzienlijk kan verschillen, verschaffen schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie over de kennis van het management over geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, waarvan de gevolgen van materieel belang zijnde invloed kunnen hebben op de financiële overzichten. Schriftelijke bevestigingen op zichzelf voorzien evenwel niet in voldoende en geschikte controle-informatie en hebben bijgevolg geen invloed op de aard en omvang van andere controle-informatie die door de accountant moet worden verkregen.[149]

Controlewerkzaamheden bij het identificeren of vermoeden van niet-naleving

Aanwijzingen voor niet-naleving van wet- en regelgeving (Zie Par. 18)

A13 Indien de accountant zich bewust wordt van het bestaan van of van informatie over de volgende aangelegenheden, kan dit een aanwijzing zijn voor niet-naleving van wet- en regelgeving:
- onderzoeken door regelgevende of toezichthoudende organisaties en overheidsinstanties, dan wel betaling van boetes of sancties;
- betalingen voor niet gespecificeerde diensten of leningen aan consultants, verbonden partijen of overheidsfunctionarissen;
- commissies op verkopen of vergoedingen van agenten die buitensporig hoog lijken in verhouding tot hetgeen gewoonlijk wordt betaald door de entiteit of in de branche, dan wel tot de daadwerkelijk ontvangen diensten;
- inkopen tegen prijzen die beduidend boven of beneden marktprijzen liggen;
- ongebruikelijke contante betalingen, aankopen tegen cheques aan toonder of overboekingen naar nummerrekeningen bij banken;
- ongebruikelijke transacties met vennootschappen statutair gevestigd in belastingparadijzen;
- betalingen voor goederen of verleende diensten in een ander land dan het land van herkomst van de goederen of diensten;
- betalingen zonder behoorlijke documentatie (met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen) voor vreemde valutatransacties;
- het bestaan van een informatiesysteem dat door zijn opzet of toevallig niet in staat is een adequaat controlespoor dan wel voldoende informatie te verschaffen;
- niet-geautoriseerde transacties of niet naar behoren vastgelegde transacties;
- negatieve publiciteit in de media.

Aangelegenheden die relevant zijn voor de evaluatie door de accountant (Zie Par. 18(b))

A14 Aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren door de accountant van de mogelijke invloed op de financiële overzichten zijn onder meer:
- de mogelijke financiële gevolgen van niet-naleving van wet- en regelgeving voor de financiële overzichten, waaronder het opleggen van boetes, strafvorderingen, schadevergoedingen, de dreiging van inbeslagneming van activa, de gedwongen beëindiging van de activiteiten, alsmede rechtszaken;
- de vraag of de potentiële financiële gevolgen toelichting vereisen;
- de vraag of de potentiële financiële gevolgen zo ernstig zijn dat de getrouwe weergave van de financiële overzichten ter discussie komt te staan, of dat de financiële overzichten anderszins een misleidend karakter krijgen.

Controlewerkzaamheden (Zie Par. 19)

A15 De accountant kan de bevindingen bespreken met de met governance belaste personen wanneer zij in staat kunnen zijn aanvullende controle-informatie te geven. De accountant kan bijvoorbeeld bevestigen dat de met governance belaste personen hetzelfde begrip hebben van de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor transacties of gebeurtenissen die hebben geleid tot de mogelijkheid van niet-naleving van wet- en regelgeving.

A16 Indien het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, aan de accountant geen voldoende informatie verstrekt (verstrekken) waaruit blijkt dat de entiteit wel degelijk wet- en regelgeving naleeft, kan de accountant het passend achten om de interne of externe juridisch adviseur van de entiteit te raadplegen omtrent het toepassen van de wet- en regelgeving op de omstandigheden, met inbegrip van de mogelijkheid van fraude, alsmede

[149] Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*, paragraaf 4.

omtrent de mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten. Indien het niet passend wordt geacht de juridisch adviseur van de entiteit te raadplegen of indien de accountant niet tevreden is met het advies dat is verstrekt door de juridisch adviseur, kan de accountant het passend achten de eigen juridisch adviseur te raadplegen over de vraag of er sprake is van schending van een wet of regel, wat de mogelijke juridische gevolgen daarvan kunnen zijn, met inbegrip van de mogelijkheid van fraude, en welke verdere actie de accountant eventueel zou moeten ondernemen.

Het evalueren van de gevolgen van niet-naleving (Zie Par. 21)

A17 Zoals in paragraaf 21 is voorgeschreven, evalueert de accountant de gevolgen van niet-naleving met betrekking tot andere aspecten van de controle, met inbegrip van de risico-inschatting door de accountant en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen. De gevolgen van bepaalde gevallen van niet-naleving die door de accountant zijn geïdentificeerd, zullen afhangen van de verhouding tussen het plegen van de handeling en het eventueel verhullen ervan voor de specifieke interne beheersingsactiviteiten en het niveau van het management of werknemers dat (die) daarbij betrokken is (zijn), in het bijzonder de gevolgen die voortvloeien uit de betrokkenheid van het hoogste gezag binnen de entiteit.

A18 In uitzonderlijke gevallen kan de accountant overwegen of het teruggeven van de opdracht, indien dit overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is, noodzakelijk is wanneer het management of de met governance belaste personen niet de corrigerende actie onderneemt (ondernemen) die de accountant in de gegeven omstandigheden passend acht, zelfs wanneer niet-naleving niet van materieel belang is voor de financiële overzichten. Bij het beslissen of het teruggeven van de opdracht noodzakelijk is, kan de accountant overwegen juridisch advies in te winnen. Indien het teruggeven van de opdracht niet mogelijk is, kan de accountant alternatieve acties overwegen, waaronder het omschrijven van de niet-naleving in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring.[150]

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving

Het rapporteren van niet-naleving aan regelgevende of toezichthoudende en met handhaving belaste instanties (Zie Par. 28)

A19 De beroepsplicht van de accountant om informatie over zijn cliënten geheim te houden kan verhinderen dat de accountant geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een partij buiten de entiteit rapporteert. De wettelijke verplichtingen van de accountant verschillen echter per rechtsgebied en er zijn bepaalde omstandigheden waarin wetgeving of rechtspraak prevaleert boven de geheimhoudingsplicht. In sommige rechtsgebieden heeft de accountant van een financiële instelling bovendien de wettelijke plicht om werkelijke of vermoede gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving aan toezichthoudende instanties te rapporteren. In sommige rechtsgebieden heeft de accountant tevens de plicht om afwijkingen aan de instanties te rapporteren in die gevallen waarin het management en, indien van toepassing, de met governance belaste personen, nalaten om corrigerende acties te ondernemen. De accountant kan het passend achten om juridisch advies in te winnen teneinde te bepalen wat de passende te ondernemen actie is.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A20 Een accountant van de publieke sector kan de verplichting hebben om gevallen van niet-naleving te rapporteren aan de wetgever of een andere bevoegde instantie dan wel om deze gevallen in de controleverklaring te rapporteren.

Documentatie (Zie Par. 29)

A21 De documentatie van de accountant van de bevindingen omtrent geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving kan bijvoorbeeld omvatten:
- kopieën van vastleggingen of documenten;
- notulen van besprekingen met het management, met de met governance belaste personen of met partijen buiten de entiteit.

[150] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 8.

260 Communicatie met de met governance belaste personen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de communicatieverantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van de met governance belaste personen bij een controle van financiële overzichten. Hoewel deze Standaard van toepassing is ongeacht de governancestructuur of de omvang van een entiteit, zijn er bijzondere overwegingen van toepassing wanneer alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, alsmede voor beursgenoteerde entiteiten. Deze Standaard stelt geen vereisten vast met betrekking tot de communicatie van de accountant met het management of met de eigenaren van een entiteit tenzij zij ook een rol hebben in het kader van governance.

2 Deze Standaard is opgesteld in de context van een controle van financiële overzichten maar kan ook, naargelang nodig aangepast aan de omstandigheden, van toepassing zijn op controles van andere historische financiële informatie wanneer de met governance belaste personen een verantwoordelijkheid hebben om toezicht uit te oefenen op het opstellen van die informatie.

3 Vanuit het inzicht dat effectieve wederzijdse communicatie bij een controle van financiële overzichten belangrijk is, voorziet deze Standaard in een algemeen kader voor de communicatie van de accountant met de met governance belaste personen en stelt hij enkele specifieke aangelegenheden vast die aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld. In andere Standaarden zijn aangelegenheden vastgesteld die in aanvulling op de vereisten van deze Standaard moeten worden meegedeeld (zie bijlage 1). Daarnaast stelt Standaard 265[151] specifieke vereisten vast inzake het meedelen aan de met governance belaste personen van significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant tijdens de controle heeft geïdentificeerd. Het meedelen van overige aangelegenheden, hoewel niet vereist op grond van deze of andere Standaarden, kan wel vereist zijn op grond van wet- of regelgeving, op grond van afspraken met de entiteit of op grond van aanvullende vereisten die op de opdracht van toepassing zijn, bijvoorbeeld de standaarden van een nationale beroepsorganisatie voor accountancy. Niets in deze Standaard belet de accountant enige andere aangelegenheid aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A24, A25, A26, A27)

De rol van communicatie

4 Deze Standaard is in de eerste plaats gericht op mededelingen van de accountant aan de met governance belaste personen. Niettemin is effectieve wederzijdse communicatie belangrijk om:
   a. de accountant en de met governance belaste personen te helpen inzicht te verwerven in aangelegenheden die met de controle verband houden en bij het ontwikkelen van een constructieve werkrelatie. Deze relatie wordt ontwikkeld met inachtneming van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de accountant;
   b. de accountant te helpen voor de controle relevante informatie te verkrijgen van de met governance belaste personen. De met governance belaste personen kunnen de accountant bijvoorbeeld bijstaan bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, bij het aanwijzen van passende bronnen voor controle-informatie en bij het verschaffen van informatie over specifieke transacties of gebeurtenissen; en
   c. de met governance belaste personen te helpen hun verantwoordelijkheid te vervullen voor het houden van toezicht op het proces van financiële verslaggeving, waardoor de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten worden beperkt.

5 Hoewel de accountant verantwoordelijk is voor het meedelen van aangelegenheden die op grond van deze Standaard zijn vereist, heeft het management ook een verantwoordelijkheid om aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance aan de met governance belaste personen mee te delen. Communicatie door de accountant ontslaat het management niet van deze verantwoordelijkheid. Evenmin ontslaat het meedelen door het management aan de met governance belaste personen van aangelegenheden waarvan de accountant wordt vereist dat hij ze meedeelt, de accountant van zijn verplichting om deze zelf ook mee te delen. Het door het management meedelen van deze aangelegenheden kan echter van invloed zijn op de vorm of timing van de communicatie van de accountant met de met governance belaste personen.

6 Het duidelijk meedelen van specifieke aangelegenheden die overeenkomstig de Standaarden vereist te worden meegedeeld, vormt een integraal onderdeel van iedere controle. Standaarden vereisen echter van de accountant niet om werkzaamheden uit te voeren die er specifiek op gericht

---

[151] Standaard 265, *Het meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management.*

zijn te bepalen welke eventuele andere aangelegenheden aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld.

7 Mogelijk wordt het meedelen van bepaalde aangelegenheden door de accountant aan de met governance belaste personen door wet- of regelgeving beperkt. Zo kan bij wet- of regelgeving specifiek zijn verboden dat een mededeling wordt gedaan of een andere actie wordt ondernomen die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd. In bepaalde omstandigheden kunnen potentiële conflicten tussen de geheimhoudings- en communicatieverplichtingen van de accountant complex van aard zijn. In dergelijke gevallen kan de accountant overwegen om juridisch advies in te winnen.

Ingangsdatum

8 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

9 De doelstellingen van de accountant zijn:
   a. de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van de financiële overzichten, alsmede een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle duidelijk aan de met governance belaste personen mee te delen;
   b. van de met governance belaste personen voor de controle relevante informatie te verkrijgen;
   c. tijdig aan de met governance belaste personen waarnemingen te verschaffen die voortkomen uit de controle en die significant en relevant zijn voor hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving; en
   d. doeltreffende wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen te bevorderen.

Definities

10 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *de met governance belaste personen* – De persoon (personen) of organisatie(s), met verantwoordelijkheid voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de entiteit en op de verantwoordingsplicht van de entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel behoren tot de met governance belaste personen, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governanceorgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder. Zie paragraaf A1–A8 voor een bespreking van de verschillende vormen van governancestructuren.
b. *het management* – De persoon (personen) met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of alle met governance belaste personen tot het management, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governanceorgaan of een eigenaar-bestuurder.

Vereisten

De met governance belaste personen

11 De accountant dient te bepalen wie de geschikte persoon (personen) binnen de governancestructuur van de entiteit is (zijn) om mee te communiceren. (Zie Par. A1, A2, A3, A4)

Het communiceren met een subgroep van de met governance belaste personen

12 Indien de accountant met een subgroep van de met governance belaste personen communiceert, bijvoorbeeld een auditcomité, of met een individu, dient de accountant te bepalen of het noodzakelijk is dat hij eveneens communiceert met de hele groep van met governance belaste personen. (Zie Par. A5, A6, A7)

Wanneer alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit

13 In bepaalde gevallen zijn alle met governance belaste personen, betrokken bij het leiden van de entiteit, bijvoorbeeld een kleine onderneming waar een enkele eigenaar leiding geeft aan de entiteit en niemand anders een rol in het kader van governance vervult. Indien aangelegenheden die op grond van deze Standaard zijn vereist, worden meegedeeld aan een persoon (personen)

met leidinggevende verantwoordelijkheden en die persoon (personen) tevens met governance verband houdende verantwoordelijkheden heeft (hebben), hoeven in deze gevallen de aangelegenheden niet opnieuw te worden meegedeeld aan dezelfde persoon (personen) in zijn (hun) rol in het kader van governance. Deze aangelegenheden zijn toegelicht in paragraaf 16(c). De accountant dient desalniettemin ervan overtuigd te zijn dat de mededeling die gericht is aan de persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden, leidt tot het adequaat informeren van al degenen met wie de accountant in andere omstandigheden zou communiceren in hun rol in het kader van governance. (Zie Par. A8)

Mee te delen aangelegenheden

De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van financiële overzichten

14 De accountant dient zijn verantwoordelijkheden met betrekking tot de controle van financiële overzichten aan de met governance belaste personen mee te delen, met inbegrip van het feit dat:
   a. hij verantwoordelijk is voor het vormen en het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten die onder het toezicht van de met governance belaste personen door het management zijn opgesteld; en
   b. de controle van de financiële overzichten het management of de met governance belaste personen niet ontslaat van hun verantwoordelijkheden. (Zie Par. A9, A10)

De geplande reikwijdte en timing van de controle

15 De accountant dient een overzicht van de geplande reikwijdte en de timing van de controle aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A11, A12, A13, A14, A15)

16 De accountant dient de volgende aangelegenheden aan de met governance belaste personen mee te delen: (Zie Par. A16)
   a. de zienswijze van de accountant over significante kwalitatieve aspecten met betrekking tot de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, met inbegrip van de grondslagen voor financiële verslaggeving, de schattingen en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. Indien van toepassing, dient de accountant aan de met governance belaste personen uit te leggen waarom hij een significante praktijk inzake administratieve verwerking, die aanvaardbaar is overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, niet beschouwt als de meest passende in de specifieke omstandigheden van de entiteit; (Zie Par. A17)
   b. eventuele significante problemen die zich gedurende de controle hebben voorgedaan; (Zie Par. A18)
   c. tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit:
      1. eventuele bij de controle aan de orde gekomen significante aangelegenheden die met het management werden besproken of onderwerp van correspondentie met het management zijn geweest; en (Zie Par. A19)
      2. schriftelijke bevestigingen die de accountant heeft gevraagd; en
   d. eventuele andere bij de controle aan de orde gekomen aangelegenheden die op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant significant zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving. (Zie Par. A20).

Onafhankelijkheid van de accountant

17 Indien het een beursgenoteerde entiteit betreft, dient de accountant het volgende aan de met governance belaste personen mee te delen:
   a. een verklaringdat het opdrachtteam en, indien passend, andere personen binnen het kantoor, het kantoor, en, indien van toepassing, de kantoren die tot het netwerk behoren, hebben voldaan aan relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid;
      1. alle relaties en andere aangelegenheden tussen het kantoor, de kantoren die tot het netwerk behoren en de entiteit waarvan op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij consequenties hebben voor de onafhankelijkheid. Hieronder vallen ook alle vergoedingen die gedurende de verslagperiode waarop de financiële overzichten betrekking hebben, in rekening zijn gebracht voor op controle en niet op controle gerichte diensten die door het kantoor en de tot het netwerk behorende kantoren zijn verleend aan de entiteit en aan de groepsonderdelen waarover de entiteit zeggenschap heeft. Deze vergoedingen dienen in geschikte categorieën te worden ondergebracht om de met governance belaste personen te helpen het effect inschatten van de dienstverlening op de onafhankelijkheid van de accountant; en
      2. de daarmee verband houdende maatregelen die zijn getroffen om de geïdentificeerde bedreigingen van de onafhankelijkheid weg te nemen (Zie Par. A21, A22, A23).



Het communicatieproces

Het tot stand brengen van het communicatieproces

18 De accountant dient aan de met governance belaste personen de vorm, de timing en de verwachte algemene inhoud van de communicatie mee te delen. (Zie Par. A28, A29, A30, A31, A32, A33, A34, A35, A36)

Vormen van communicatie

19 De accountant dient significante bevindingen uit de controle schriftelijk aan de met governance belaste personen mee te delen indien, op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant, mondeling communiceren niet adequaat zou zijn. In schriftelijke mededelingen hoeven niet alle aangelegenheden te worden opgenomen die in de loop van de controle aan de orde zijn gekomen. (Zie Par. A37, A38, A39)

20 De accountant dient schriftelijk met de met governance belaste personen te communiceren over de onafhankelijkheid van de accountant indien dit vereist is op grond van paragraaf 17.

Timing van communicatie

21 De accountant dient tijdig met de met governance belaste personen te communiceren. (Zie Par. A40, A41)

De adequaatheid van het communicatieproces

22 De accountant dient te evalueren of de wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen adequaat is geweest voor het doel van de controle. Indien dat niet het geval is geweest, dient de accountant een evaluatie te maken van het eventuele effect daarvan op zijn inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang alsmede op de mogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, en dient hij de passende actie te ondernemen. (Zie Par. A42, A43, A44)

Documentatie

23 Wanneer aangelegenheden die overeenkomstig deze Standaard dienen te worden meegedeeld, mondeling worden meegedeeld, dient de accountant deze in de controledocumentatie op te nemen, alsmede het tijdstip waarop en de namen van de personen aan wie ze zijn meegedeeld. Wanneer aangelegenheden schriftelijk zijn meegedeeld, dient de accountant een kopie van de mededeling te bewaren als onderdeel van de controledocumentatie.[152] (Zie Par. A45)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De met governance belaste personen (Zie Par. 11)

A1 Governancestructuren verschillen per rechtsgebied en per entiteit en worden onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken. Bijvoorbeeld:
- in sommige rechtsgebieden bestaat een (geheel of grotendeels niet met het dagelijks bestuur belaste) raad van toezicht die wettelijk gescheiden is van een met het dagelijks bestuur belaste raad (een dualistische bestuursstructuur). In andere rechtsgebieden behoren zowel de toezichthoudende als de met het dagelijks bestuur verband houdende taken tot de wettelijke verantwoordelijkheid van één enkele of een één geheel vormende raad (een monistische bestuursstructuur);
- in sommige entiteiten bekleden de met governance belaste personen posities die een integrerend onderdeel vormen van de wettelijke structuur van de entiteit, bijvoorbeeld de directeuren van vennootschappen. In andere gevallen, bijvoorbeeld voor bepaalde entiteiten binnen de overheid, is een instantie die geen deel uitmaakt van de entiteit, belast met governance;
- in sommige gevallen zijn enkele of alle met governance belaste personen betrokken bij het leiden van de entiteit. In andere gevallen bestaan de met governance belaste personen en het management uit verschillende personen;
- in sommige gevallen zijn de met governance belaste personen verantwoordelijk voor het

[152] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11, en A6.

goedkeuren[153] van de financiële overzichten van de entiteit (in andere gevallen heeft het management deze verantwoordelijkheid).

A2 In de meeste entiteiten is governance een collectieve verantwoordelijkheid van een groep van met governance belaste personen, zoals een raad van bestuur, een raad van toezicht, partners, eigenaren, een bestuursdelegatie, een raad van beheerders, bewindvoerders dan wel gelijkwaardige personen. In kleinere entiteiten is het echter mogelijk dat één persoon, bijvoorbeeld de eigenaar-bestuurder, wanneer er geen andere eigenaren zijn, dan wel één enkele bewindvoerder belast is met governance. Wanneer governance een collectieve verantwoordelijkheid is, kan een subgroep zoals een auditcomité of zelfs een individu belast zijn met specifieke taken om de groep van met governance belaste personen bij te staan bij het nakomen van haar verantwoordelijkheden. Als alternatief kan een subgroep of één enkele persoon specifieke, bij wet vastgelegde verantwoordelijkheden dragen die verschillen van die van de groep van met governance belaste personen.

A3 Een dergelijke diversiteit betekent dat het niet mogelijk is om in deze Standaard voor alle controles de persoon (personen) te specificeren aan wie de accountant bepaalde aangelegenheden moet meedelen. Tevens is het mogelijk dat in sommige gevallen de geschikte personen om mee te communiceren niet duidelijk te bepalen zijn aan de hand van het van toepassing zijnde juridische kader of aan de hand van andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht, bijvoorbeeld bij entiteiten waar de governancestructuur niet formeel is vastgelegd, zoals bij sommige familiebedrijven, sommige non-profitorganisaties alsmede sommige entiteiten binnen de overheid. In dergelijke gevallen kan het voor de accountant noodzakelijk zijn om met de opdrachtgevende partij te bespreken en overeen te komen met welke relevante persoon (personen) moet worden gecommuniceerd. Bij het bepalen van de personen met wie moet worden gecommuniceerd, is het inzicht van de accountant in de governancestructuur en -processen van een entiteit, dat is verworven in overeenstemming met Standaard 315[154], relevant. De geschikte persoon (personen) om mee te communiceren kan (kunnen) verschillen afhankelijk van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd.

A4 Standaard 600 bevat specifieke aangelegenheden die door de groepsaccountants aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld[155]. Indien de entiteit een onderdeel uitmaakt van een groep, is (zijn) voor de accountant van het groepsonderdeel de geschikte persoon (personen) om mee te communiceren, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht en van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd. In sommige gevallen kan een aantal groepsonderdelen dezelfde activiteiten uitvoeren binnen hetzelfde systeem van interne beheersing en dezelfde praktijken inzake administratieve verwerking hanteren. Wanneer de met governance belaste personen van deze groepsonderdelen dezelfde zijn (bijvoorbeeld een gemeenschappelijke raad van bestuur) kan overlapping worden voorkomen door in het kader van de communicatie deze groepsonderdelen gezamenlijk te behandelen.

Communiceren met een subgroep van de met governance belaste personen (Zie Par. 12)

A5 Wanneer de accountant overweegt om met een subgroep van de met governance belaste personen te communiceren, kan hij rekening houden met aangelegenheden als:
- de respectievelijke verantwoordelijkheden van deze subgroep en van de groep van met governance belaste personen;
- de aard van de aangelegenheid die moet worden meegedeeld;
- relevante door wet- of regelgeving gestelde vereisten;
- de vraag of deze subgroep de bevoegdheid heeft om actie te ondernemen met betrekking tot de meegedeelde informatie, en verdere informatie en uitleg kan geven die de accountant nodig kan hebben.

A6 In zijn beslissing of er een noodzaak bestaat om informatie volledig of in de vorm van een samenvatting aan de groep van met governance belaste personen mee te delen, kan de accountant worden beïnvloed door zijn inschatting van de effectiviteit en de geschiktheid van de wijze waarop de subgroep relevante informatie aan de groep van met governance belaste personen meedeelt. De accountant kan bij de overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden op expliciete wijze stellen dat hij zich, tenzij dit door wet- of regelgeving is verboden, het recht voorbehoudt om op directe wijze met de groep van met governance belaste personen te communiceren.

A7 Auditcomités (of gelijksoortige subgroepen met andere namen) bestaan in veel rechtsgebieden.

---

[153] Zoals uiteengezet in paragraaf A40 van Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, betekent het hebben van de verantwoordelijkheid voor het goedkeuren in deze context het hebben van de bevoegdheid om vast te stellen dat alle overzichten waaruit de financiële overzichten bestaan, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld.

[154] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 32.

[155] Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen*, paragraaf 46, 47, 48 en 49.

Hoewel de specifieke bevoegdheden en functies daarvan zouden kunnen verschillen, is communiceren met het auditcomité, wanneer dit bestaat, een essentieel aspect geworden van de communicatie van de accountant met de met governance belaste personen. De beginselen van goede governance veronderstellen dat:

- de accountant zal worden uitgenodigd om regelmatig vergaderingen van het auditcomité bij te wonen;
- de voorzitter van het auditcomité en, wanneer dit relevant is, de andere leden van het auditcomité regelmatig contact onderhouden met de accountant;
- het auditcomité ten minste eenmaal per jaar met de accountant zal vergaderen zonder de aanwezigheid van het management.

Gevallen waarin alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit (Zie Par. 13)

A8 In sommige situaties zijn alle met governance belaste personen betrokken bij het leiden van de entiteit en wordt de toepassing van de communicatievereisten aan deze situatie aangepast. In dergelijke gevallen is het mogelijk dat bij het communiceren met de persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden niet alle personen met wie de accountant in andere omstandigheden in hun governancefunctie zou communiceren, op adequate wijze worden geïnformeerd. Wanneer bijvoorbeeld in een vennootschap alle bestuurders zijn betrokken bij het leiden van de entiteit, is het mogelijk dat sommige bestuurders (bijvoorbeeld degene die verantwoordelijk is voor marketing) niet op de hoogte zijn van significante aangelegenheden die met een andere bestuurder zijn besproken (bijvoorbeeld degene die verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten).

Mee te delen aangelegenheden

De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van financiële overzichten (Zie Par. 14)

A9 De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van financiële overzichten worden dikwijls vermeld in de opdrachtbrief of in een andere passende vorm van een schriftelijke overeenkomst waarin de overeengekomen opdrachtvoorwaarden worden vastgelegd. Het verstrekken van een kopie van deze opdrachtbrief of een andere geschikte vorm van een schriftelijke overeenkomst aan de met governance belaste personen kan een passende manier zijn om met hen te communiceren over aangelegenheden als:

- de verantwoordelijkheden van de accountant voor het uitvoeren van de controle overeenkomstig de Standaarden, die gericht is op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten. Daarom omvatten de aangelegenheden die overeenkomstig de Standaarden dienen te worden meegedeeld, onder meer de significante aangelegenheden die bij de controle van de financiële overzichten aan de orde zijn gekomen en die relevant zijn voor de met governance belaste personen om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving;
- het feit dat de Standaarden niet vereisen dat de accountant specifieke werkzaamheden opzet om te bepalen welke aanvullende aangelegenheden aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld;
- indien van toepassing, de verantwoordelijkheid van de accountant voor het meedelen van specifieke aangelegenheden die vereist zijn op grond van wet- of regelgeving, op grond van afspraken met de entiteit of op grond van aanvullende vereisten die van toepassing zijn op de opdracht, bijvoorbeeld de standaarden van een nationale beroepsorganisatie voor accountancy.

A10 Bij wet- of regelgeving, een overeenkomst met de entiteit dan wel aanvullende vereisten die op de opdracht van toepassing zijn, kan een ruimere communicatie met de met governance belaste personen zijn voorgeschreven. Als voorbeelden zijn te noemen, (a) een overeenkomst met de entiteit kan bepalen dat specifieke aangelegenheden moeten worden meegedeeld wanneer zij aan de orde komen bij andere diensten dan de controle van financiële overzichten die worden verleend door een kantoor of een kantoor dat tot het netwerk behoort; of (b) de opdracht van een accountant in de publieke sector kan bepalen dat aangelegenheden moeten worden meegedeeld die onder de aandacht van de accountant komen als gevolg van andere werkzaamheden, zoals doelmatigheidscontroles.

De geplande reikwijdte en timing van de controle (Zie Par. 15)

A11 Communicatie met betrekking tot de geplande reikwijdte en timing van de controle kan:

a. de met governance belaste personen helpen de gevolgen van het werk van de accountant beter te begrijpen, kwesties inzake risico en het begrip materialiteit met de accountant te

bespreken, alsmede te bepalen op welke gebieden deze personen aan de accountant kunnen vragen aanvullende werkzaamheden te verrichten; en

b. de accountant helpen de entiteit en haar omgeving beter te begrijpen.

A12 Om de effectiviteit van de controle niet in het gedrang te brengen, is voorzichtigheid vereist wanneer met de met governance belaste personen wordt gecommuniceerd over de geplande reikwijdte en timing van de controle, met name wanneer sommige of alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit. Zo kan communicatie over de aard en timing van gedetailleerde controlewerkzaamheden deze te voorspelbaar maken en bijgevolg ten koste gaan van de effectiviteit ervan.

A13 Aangelegenheden die worden meegedeeld, zijn onder meer:

- de wijze waarop de accountant voorstelt om in te spelen op de significante risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten;
- de wijze waarop de accountant de voor de controle relevante interne beheersing benadert;
- het toepassen van het begrip materialiteit in de context van een controle.[156]

A14 Andere planningsaangelegenheden die passend kunnen zijn om met de met governance belaste personen te bespreken, zijn onder meer:

- wanneer de entiteit beschikt over een interne auditfunctie, de manier waarop de accountants en de interne auditors het beste op een constructieve en elkaar aanvullende wijze kunnen samenwerken, inclusief eventueel gepland gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie en de aard en mate van elk gepland gebruikmaken van de interne auditors om directe ondersteuning te verlenen[157];
- de zienswijzen van de met governance belaste personen inzake:
  - de geschikte persoon (personen) binnen de governancestructuur om mee te communiceren;
  - de verdeling van de verantwoordelijkheden tussen de met governance belaste personen en het management;
  - de doelstellingen en strategieën van de entiteit, alsmede de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's die kunnen leiden tot afwijkingen van materieel belang;
  - aangelegenheden die volgens de met governance belaste personen tijdens de controle bijzondere aandacht vereisen, alsmede de eventuele gebieden waarop zij om aanvullende werkzaamheden verzoeken;
  - significante communicatie met regelgevende instanties;
  - andere aangelegenheden die volgens de met governance belaste personen van invloed zijn op de controle van de financiële overzichten.
- de houding, de kennis en de acties van de met governance belaste personen met betrekking tot:
  a. de interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan binnen de entiteit, met inbegrip van de wijze waarop de met governance belaste personen toezicht houden op de effectiviteit van de interne beheersing; en
  b. het detecteren van fraude of de mogelijkheid van fraude.
- de acties van de met governance belaste personen die inspelen op ontwikkelingen in financiële verslaggevingsstandaarden, praktijken inzake *corporate governance*, regels inzake beursnoteringen, alsmede daaraan gerelateerde aangelegenheden;
- de reacties van de met governance belaste personen op eerdere mededelingen van de accountant.

A15 Hoewel de communicatie met de met governance belaste personen de accountant kan helpen de reikwijdte en tijdfasering van de controle plannen, doet zij niets af aan de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant om de algehele controleaanpak voor de opdracht en het controleprogramma vast te stellen, met inbegrip van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Significante bevindingen uit de controle (Zie Par.16)

A16 Het meedelen van bevindingen uit de controle kan inhouden dat de met governance belaste personen om verdere informatie wordt verzocht teneinde de verkregen controle-informatie aan te vullen. De accountant kan bijvoorbeeld vaststellen dat de met governance belaste personen hetzelfde inzicht als de accountant hebben in de feiten en omstandigheden die betrekking hebben op specifieke transacties en gebeurtenissen.

---

[156] Standaard 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle.*

[157] Standaard 610, paragraaf 18.

Significante kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking (Zie Par. 16(a))

A17 Stelsels inzake financiële verslaggeving bieden de entiteit gewoonlijk de mogelijkheid om schattingen te maken, alsmede oordeelsvormingen te maken met betrekking tot de grondslagen voor financiële verslaggeving en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. In een open en constructieve communicatie over significante kwalitatieve aspecten van praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking kunnen onder meer opmerkingen worden gemaakt over de aanvaardbaarheid van significante praktijken inzake administratieve verwerking. In bijlage 2 worden de aangelegenheden genoemd die bij deze communicatie aan bod kunnen komen.

Significante problemen die zich gedurende de controle voordoen (Zie Par. 16(b))

A18 Significante problemen die zich gedurende de controle voordoen, kunnen aangelegenheden inhouden zoals:
- significante vertragingen in het verschaffen van vereiste informatie door het management;
- een onnodig korte tijd waarin de controle moet worden voltooid;
- onverwacht veel benodigde moeite om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen;
- het niet beschikbaar zijn van verwachte informatie;
- beperkingen die door het management aan de accountant worden opgelegd;
- het niet bereid zijn van het management, wanneer daarom wordt gevraagd, tot het maken of uitbreiden van zijn inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te waarborgen.

In sommige situaties kunnen dergelijke problemen een beperking van de reikwijdte van de controle vormen die leidt tot een aanpassing van het oordeel van de accountant[158].

Significante aangelegenheden die met het management zijn besproken of onderwerp van correspondentie zijn geweest (Zie Par. 16(c)(ii)

A19 Significante aangelegenheden die met het management zijn besproken of onderwerp van correspondentie zijn geweest, kunnen onder meer zijn:
- zakelijke omstandigheden die de activiteiten van de entiteit beïnvloeden, alsmede bedrijfsplannen en strategieën die van invloed kunnen zijn op de risico’s op een afwijking van materieel belang;
- punten van zorg over het raadplegen door het management van andere accountants inzake aangelegenheden op het gebied van financiële verslaggeving en controle;
- besprekingen of correspondentie in samenhang met het verstrekken van de eerste of doorlopende opdracht aan de accountant die betrekking hebben op praktijken inzake administratieve verwerking, het toepassen van controlestandaarden dan wel vergoedingen in verband met controle- en andere verleende diensten.

Andere significante aangelegenheden die relevant zijn voor het proces van financiële verslaggeving (Zie Par. 16(d))

A20 Andere significante aangelegenheden die bij de controle aan de orde komen en die direct relevant zijn voor de met governance belaste personen bij hun toezicht op het proces van financiële verslaggeving zijn onder meer van materieel belang zijnde onjuiste weergaven van feiten dan wel van materieel belang zijnde inconsistenties in bij de gecontroleerde financiële overzichten gevoegde informatie die gecorrigeerd zijn.

Onafhankelijkheid van de accountant (Zie Par. 17)

A21 Van de accountant wordt vereist dat hij voldoet aan relevante ethische voorschriften, voor opdrachten inzake de controle van financiële overzichten[159], met inbegrip van de onafhankelijkheidsvoorschriften.

A22 De relaties en andere aangelegenheden, alsmede de maatregelen die moeten worden meegedeeld, zijn afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht, maar hebben in het algemeen betrekking op:

a. bedreigingen voor de onafhankelijkheid die kunnen worden onderverdeeld in: bedreigingen

---

[158] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

[159] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 14.

als gevolg van eigenbelang, bedreigingen als gevolg van zelftoetsing, bedreigingen als gevolg van belangenbehartiging, bedreigingen als gevolg van vertrouwdheid en bedreigingen als gevolg van intimidatie; en
b. maatregelen die door het beroep, de wet- of regelgeving tot stand zijn gebracht, maatregelen binnen de entiteit en maatregelen binnen de systemen en procedures van het kantoor zelf.

De communicatie die is vereist op grond van paragraaf 17(a), kan betrekking hebben op een onbewuste schending van relevante ethische voorschriften betreffende de onafhankelijkheid van de accountant, alsmede op eventuele ondernomen of voorgestelde actie ter correctie daarvan.

A23 De communicatievereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de accountant die van toepassing zijn op beursgenoteerde entiteiten, kunnen ook relevant zijn voor bepaalde andere entiteiten, met name die entiteiten die van significant openbaar belang kunnen zijn omdat zij als gevolg van hun activiteiten, hun omvang of hun juridische vorm een brede kring van belanghebbenden hebben. Voorbeelden van entiteiten die niet beursgenoteerd zijn, maar waarbij communicatie over de onafhankelijkheid van de accountant passend kan zijn, zijn onder meer entiteiten in de publieke sector, kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen en pensioenfondsen. Er kunnen echter ook situaties bestaan waarin communicatie over onafhankelijkheid mogelijk niet relevant is, bijvoorbeeld wanneer alle met governance belaste personen op grond van hun leidinggevende activiteiten zijn geïnformeerd over de betrokken feiten. Dit is bijzonder waarschijnlijk wanneer de entiteit wordt geleid door de eigenaar, alsmede wanneer het kantoor van de accountant en de kantoren die tot het netwerk behoren, naast de controle van de financiële overzichten weinig bij de entiteit betrokken zijn.

Aanvullende aangelegenheden (Zie Par. 3)

A24 Het door de met governance belaste personen uitgeoefende toezicht op het management houdt onder meer in dat erop wordt toegezien dat de entiteit een interne beheersing opzet, implementeert en onderhoudt met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en doelmatigheid van haar activiteiten alsmede het naleven van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

A25 De accountant kan zich bewust worden van aanvullende aangelegenheden die niet noodzakelijkerwijze verband houden met het toezicht op het proces van financiële verslaggeving maar die niettemin naar alle waarschijnlijkheid significant zijn voor de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen bij het toezicht houden op de strategische richting of de verantwoordingsplicht van de entiteit. Dergelijke aangelegenheden zijn bijvoorbeeld kwesties inzake governancestructuren en -processen, alsmede significante beslissingen of acties van het senior management waarvoor de passende autorisatie ontbreekt.

A26 Bij het bepalen of aanvullende aangelegenheden moeten worden meegedeeld aan de met governance belaste personen, kan de accountant dit soort aangelegenheden die hem ter kennis zijn gekomen, bespreken met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau, tenzij het in de gegeven omstandigheden niet passend is om dit te doen.

A27 Indien een aanvullende aangelegenheid wordt meegedeeld, kan het passend zijn dat de accountant de met governance belaste personen ervan op de hoogte stelt dat:
a. het identificeren en meedelen van dergelijke aangelegenheden ondergeschikt is aan het doel van de controle, namelijk het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten;
b. er geen andere werkzaamheden zijn uitgevoerd met betrekking tot deze aangelegenheid dan die welke noodzakelijk waren om een oordeel over de financiële overzichten te vormen; en
c. er geen werkzaamheden zijn uitgevoerd om vast te stellen of vergelijkbare aangelegenheden bestaan.

Het communicatieproces

Het tot stand brengen van het communicatieproces (Zie Par. 18)

A28 Het duidelijk meedelen van de verantwoordelijkheden van de accountant, de geplande reikwijdte en timing van de controle, alsmede van de verwachte algemene inhoud van de communicatie helpt een basis te leggen voor een effectieve wederzijdse communicatie.

A29 Aangelegenheden waarvan de bespreking eveneens kan bijdragen aan een effectieve wederzijdse communicatie, zijn onder meer:
- het doel van de communicatie. Wanneer het doel duidelijk is, zijn de accountant en de met governance belaste personen in een betere positie om hetzelfde begrip te hebben van relevante kwesties en van te verwachten acties die uit het communicatieproces voortkomen;
- de vorm waarin de communicatie zal plaatsvinden;
- het lid (de leden) van het controleteam en de met governance belaste persoon (personen) die over specifieke aangelegenheden zullen communiceren;

- de verwachting van de accountant dat de communicatie wederzijds zal zijn en dat de met governance belaste personen aangelegenheden die zij voor de controle als relevant beschouwen, aan de accountant zullen meedelen, bijvoorbeeld de strategische beslissingen die een significante invloed kunnen hebben op de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden, het vermoeden of detecteren van fraude, en punten van zorg over de integriteit of competenties van het senior management;
- het te volgen proces van actie ondernemen en terug rapporteren inzake aangelegenheden die de accountant heeft meegedeeld;
- het te volgen proces van actie ondernemen en terug rapporteren inzake aangelegenheden die de met governance belaste personen hebben meegedeeld.

A30 Het communicatieproces zal afhangen van de omstandigheden, met inbegrip van de omvang en de governancestructuur van de entiteit, van de wijze waarop de met governance belaste personen te werk gaan, alsmede van de visie van de accountant op de significantie van mee te delen aangelegenheden. Problemen bij het opzetten van een effectieve wederzijdse communicatie kunnen erop wijzen dat de communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen niet adequaat is voor het doel van de controle. (Zie Par. A44)

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A31 Bij controles van kleinere entiteiten kan de accountant op een minder gestructureerde wijze communiceren met de met governance belaste personen dan indien het beursgenoteerde of grotere entiteiten betreft.

Communicatie met het management

A32 Veel aangelegenheden kunnen tijdens het normale verloop van de controle met het management worden besproken, met inbegrip van aangelegenheden die deze Standaard vereist aan de met governance belaste personen mee te delen. Bij dergelijke besprekingen wordt rekening gehouden met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid van het management voor de uitoefening van de activiteiten van de entiteit en met name met de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.

A33 Alvorens aangelegenheden mee te delen aan de met governance belaste personen, kan de accountant deze met het management bespreken, tenzij dit niet passend is. Zo is het mogelijk niet passend vragen over de competenties en de integriteit van het management met het management zelf te bespreken. Deze voorafgaande besprekingen houden niet alleen een erkenning in van de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid van het management, maar kunnen ook duidelijkheid brengen over bepaalde feiten en kwesties en het management de gelegenheid bieden verdere informatie en uitleg te verschaffen. Op gelijksoortige wijze kan de accountant, wanneer de entiteit beschikt over een interne auditfunctie, aangelegenheden met de juiste personen binnen de interne auditfunctie bespreken alvorens deze aan de met governance belaste personen mee te delen.

Communicatie met derden

A34 Het is mogelijk dat de met governance belaste personen kopieën van een schriftelijke mededeling van de accountant wensen te verstrekken aan derden, bijvoorbeeld aan bankiers of aan bepaalde regelgevende of toezichthoudende instanties. In sommige gevallen kan het verstrekken van deze informatie aan derden onwettig of anderszins ongepast zijn. Wanneer een schriftelijke mededeling die is opgesteld ten behoeve van de met governance belaste personen, aan derden wordt verstrekt, kan het in de gegeven omstandigheden belangrijk zijn dat deze derden ervan op de hoogte worden gesteld dat deze mededeling niet ten behoeve van hen werd opgesteld door bijvoorbeeld in de schriftelijke, aan de met governance belaste personen gerichte mededelingen te vermelden:

a. dat de mededeling is opgesteld om alleen door de met governance belaste personen te worden gebruikt en, indien van toepassing, door het management op groepsniveau en door de accountant van de groep, alsmede dat daarop niet moet worden gesteund door derden;
b. dat door de accountant geen verantwoordelijkheid wordt erkend ten opzichte van derden; en
c. alle beperkingen inzake het bekendmaken of beschikbaar stellen van informatie aan derden.

A35 In sommige rechtsgebieden kan van de accountant, op grond van wet- of regelgeving, worden vereist dat hij bijvoorbeeld:

- een toezichthoudende of handhavingsinstantie op de hoogte stelt van bepaalde aangelegenheden die hij aan de met governance belaste personen heeft meegedeeld.
  In sommige landen heeft de accountant bijvoorbeeld de plicht om afwijkingen te rapporteren aan bepaalde instanties wanneer het management en de met governance belaste personen geen acties ondernemen om deze te corrigeren;
- kopieën van bepaalde ten behoeve van de met governance belaste personen opgestelde

rapporten overlegt aan relevante toezichthoudende of financierende instanties, dan wel aan andere instanties zoals een centrale instantie voor bepaalde entiteiten in de publieke sector; of
- ten behoeve van de met governance belaste personen opgestelde rapporten openbaar beschikbaar stelt.

A36 Tenzij het op grond van wet- of regelgeving is vereist aan derden een kopie te verstrekken van de ten behoeve van de met governance belaste personen opgestelde schriftelijke mededeling van de accountant, kan de accountant een voorafgaande toestemming nodig hebben van de met governance belaste personen alvorens dit te doen.

Vormen van communicatie (Zie Par. 19, 20)

A37 Effectieve communicatie kan bestaan uit gestructureerde presentaties en schriftelijke rapporten, alsook uit minder gestructureerde communicatie, zoals besprekingen. De accountant kan andere dan in de paragrafen 19 en 20 genoemde aangelegenheden op mondelinge dan wel op schriftelijke wijze meedelen. Een voorbeeld van een schriftelijke mededeling is een opdrachtbrief die aan de met governance belaste personen wordt verstrekt.

A38 Naast de significantie van een specifieke aangelegenheid kunnen ook andere factoren van invloed zijn op de communicatievorm (bijvoorbeeld de vraag of op mondelinge dan wel op schriftelijke wijze moet worden gecommuniceerd, de mate waarin details en samenvattingen in de mededeling worden opgenomen, alsmede de vraag of op een gestructureerde dan wel op een ongestructureerde wijze moet worden gecommuniceerd), bijvoorbeeld:
- de vraag of de aangelegenheid naar tevredenheid is opgelost;
- de vraag of het management de aangelegenheid al eerder heeft meegedeeld;
- de omvang, operationele structuur, interne beheersomgeving en juridische vorm van de entiteit;
- bij een controle van financiële overzichten voor specifieke doeleinden, de vraag of de accountant ook de financiële overzichten voor algemene doeleinden controleert;
- de door de wetgeving gestelde vereisten. In bepaalde rechtsgebieden moet overeenkomstig de lokale wetgeving een schriftelijke mededeling in een voorgeschreven vorm aan de met governance belaste personen worden gericht;
- de verwachtingen van de met governance belaste personen, met inbegrip van de afspraken die zijn gemaakt over periodieke vergaderingen of te voeren communicatie met de accountant;
- het aantal doorlopende contacten en gesprekken die de accountant met de met governance belaste personen heeft;
- de vraag of er significante wijzigingen zijn geweest in de leden van de groep van met governance belaste personen.

A39 Wanneer een significante aangelegenheid wordt besproken met één individueel lid van de met governance belaste personen, bijvoorbeeld met de voorzitter van het auditcomité, kan het passend zijn dat de accountant deze aangelegenheid in latere mededelingen samenvat zodat alle met governance belaste personen over volledige en afgewogen informatie beschikken.

Timing van de communicatie (Zie Par. 21)

A40 De geschikte timing voor communicatie zal afhankelijk zijn van de omstandigheden van de opdracht. Relevante omstandigheden zijn onder meer de significantie en de aard van de aangelegenheid, alsmede de acties die van de met governance belaste personen worden verwacht. Bijvoorbeeld:
- vindt communicatie met betrekking tot aangelegenheden inzake de planning vaak in een vroegtijdig stadium van de controleopdracht plaats en kan deze bij een initiële opdracht deel uitmaken van het bereiken van overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden;
- kan het passend zijn een significante moeilijkheid die zich tijdens de controle voordoet, zo spoedig als praktisch uitvoerbaar mee te delen indien de met governance belaste personen in staat zijn de accountant bij te staan bij het oplossen van de moeilijkheid, of indien dit naar alle waarschijnlijkheid leidt tot een aanpassing van het oordeel in de controleverklaring. Tevens kan de accountant zo spoedig als praktisch uitvoerbaar significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij heeft geïdentificeerd, mondeling aan de met governance belaste personen meedelen, alvorens deze schriftelijk mee te delen, zoals vereist door Standaard 265[160];
- communicatie met betrekking tot onafhankelijkheid kan passend zijn in alle gevallen waarin significante oordeelsvormingen worden gemaakt inzake bedreigingen van de onafhankelijkheid en inzake de daarmee samenhangende maatregelen, bijvoorbeeld bij het aanvaarden

[160] Standaard 265, paragraaf 9 en A14.

van een opdracht tot het verlenen van niet op controle gerichte diensten, alsmede bij een slotbespreking. Een slotbespreking kan ook een passend moment zijn voor het meedelen van bevindingen uit de controle, met inbegrip van het standpunt van de accountant over de kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking;
- bij het controleren van zowel financiële overzichten voor algemene doeleinden als financiële overzichten voor specifieke doeleinden kan het passend zijn om de timing van de communicatie wederzijds af te stemmen.

A41 Andere factoren die relevant kunnen zijn voor de timing van de communicatie zijn onder meer:
- de omvang, operationele structuur, interne beheersomgeving en juridische vorm van de gecontroleerde entiteit;
- elke wettelijke verplichting tot het binnen een voorgeschreven tijdsbestek meedelen van bepaalde aangelegenheden;
- de verwachtingen van de met governance belaste personen, met inbegrip van afspraken die zijn gemaakt over periodieke vergaderingen of periodieke communicatie met de accountant;
- het tijdstip waarop de accountant bepaalde aangelegenheden identificeert. Zo is het mogelijk dat het identificeren van een specifieke aangelegenheid (zoals het niet naleven van een wettelijke bepaling) door de accountant niet tijdig genoeg is voor het nemen van preventieve maatregelen, maar dat de accountant door het meedelen van de aangelegenheid ervoor zorgt dat corrigerende maatregelen kunnen worden genomen.

De adequaatheid van het communicatieproces (Zie Par. 22)

A42 De accountant hoeft geen specifieke werkzaamheden op te zetten ter ondersteuning van de evaluatie van de wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen; deze evaluatie kan worden gebaseerd op waarnemingen die voortkomen uit voor andere doeleinden uitgevoerde controlewerkzaamheden. Dergelijke waarnemingen kunnen de volgende aangelegenheden betreffen:
- de geschiktheid en tijdigheid van acties die door de met governance belaste personen worden genomen teneinde in te spelen op aangelegenheden die door de accountant aan de orde zijn gesteld. Wanneer in eerdere mededelingen aan de orde gestelde significante aangelegenheden niet op doeltreffende wijze zijn afgehandeld, kan het passend zijn dat de accountant inlichtingen inwint over de vraag waarom geen passende actie is ondernomen, en dat hij overweegt dit punt opnieuw aan de orde te stellen. Dit voorkomt het risico dat de indruk wordt gewekt dat de accountant ervan overtuigd is dat de aangelegenheid naar behoren is afgehandeld of niet langer significant is;
- de klaarblijkelijke openheid van de met governance belaste personen in hun communicatie met de accountant;
- de bereidheid en de mogelijkheid van de met governance belaste personen om met de accountant te vergaderen zonder de aanwezigheid van het management;
- de klaarblijkelijke mogelijkheid van de met governance belaste personen om de door de accountant aan de orde gestelde aangelegenheden volledig te begrijpen, bijvoorbeeld de mate waarin de met governance belaste personen kwesties onderzoeken alsmede de aan hen gedane aanbevelingen ter discussie stellen;
- problemen om met de met governance belaste personen tot hetzelfde begrip te komen van de vorm, de timing en de verwachte algemene inhoud van de communicatie;
- wanneer alle of sommige van de met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, hun klaarblijkelijke kennis van de wijze waarop met de accountant besproken aangelegenheden van invloed zijn op zowel hun verantwoordelijkheden inzake governancein de brede betekenis van het woord als op hun leidinggevende verantwoordelijkheden;
- de vraag of de wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen voldoet aan de van toepassing zijnde, op grond van wet- en regelgeving gestelde vereisten.

A43 Zoals vermeld in paragraaf 4 is wederzijdse communicatie een hulpmiddel voor zowel de accountant als de met governance belaste personen. Verder wordt in Standaard 315 de betrokkenheid van de met governance belaste personen, met inbegrip van de interactie met de (eventuele) interne auditfunctie en met de accountants genoemd als een element van de interne beheers-omgeving van de entiteit[161]. Niet-adequate wederzijdse communicatie kan wijzen op een onbevredigende interne beheers-omgeving en kan van invloed zijn op de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang. Tevens bestaat het risico dat de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om een oordeel te vormen over de financiële overzichten.

A44 Indien wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen

[161] Standaard 315, paragraaf A70.

niet adequaat is en deze situatie niet kan worden opgelost, kan de accountant acties ondernemen als:

- het aanpassen van het oordeel in de controleverklaring op basis van een beperking in de reikwijdte van de controle;
- het verzoeken om juridisch advies over de gevolgen van verschillende handelwijzen;
- het communiceren met derden (bijvoorbeeld een toezichthouder) of met een ten aanzien van de entiteit externe instantie met een hoger niveau van verantwoordelijkheid binnen de governancestructuur, zoals de eigenaren van een onderneming (bijvoorbeeld aandeelhouders tijdens een algemene vergadering) of in de publieke sector de verantwoordelijke minister in de regering dan wel het parlement;
- het teruggeven van de opdracht wanneer dat op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Documentatie (Zie Par. 23)

A45 Documentatie van mondelinge communicatie kan onder meer bestaan uit een kopie van de notulen die zijn opgesteld door de entiteit en die als onderdeel van de controledocumentatie wordt bewaard indien deze notulen een passende vastlegging van de communicatie vormen.

Bijlage 1: Specifieke vereisten in wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing en in Standaarden met betrekking tot de communicatie met de met governance belaste personen (Zie Par. 3)

In deze bijlage wordt vermeld welke paragrafen in wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[162] en in andere Standaarden die het meedelen van specifieke aangelegenheden aan de met governance belaste personen vereisen. Deze opsomming is geen substituut voor het in aanmerking nemen van de in de Standaarden voorkomende vereisten en daarmee verband houdende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten.

- *Verordening accountantsorganisaties* Artikel 6a respectievelijk *Nadere voorschriftenaccountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten* Artikel 11b;
- Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten,* paragraaf 21, 38(c)(i) en 40, 41, 42;
- Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten,* paragraaf 14, 19 en 22, 23, 24;
- Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management,* paragraaf 9;
- Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen,* paragraaf 12, 13;
- Standaard 505, *Externe bevestigingen*, paragraaf 9;
- Standaard 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi,* paragraaf 7;
- Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 27;
- Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 7(b), (c), 10(a), 13(b), 14(a) en 17;
- Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 23;
- Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen),* paragraaf 49;
- Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant,* paragraaf 12, 14, 19(a) en 28;
- Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de controleverklaring van de onafhankelijk accountant,* paragraaf 9;
- Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten,* paragraaf 18;
- Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen,* de paragrafen 10, 13 en 16.

Bijlage 2: Kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking (Zie Par. 16(a), A17)

De communicatie die op grond van paragraaf 16(a) is vereist en die in paragraaf A17 behandeld is, kan aangelegenheden betreffen als:

[162] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezichtaccountantsorganisaties* (Bta) / *Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten* (NVAK assurance).

Grondslagen voor financiële verslaggeving

– de geschiktheid van de grondslagen voor financiële verslaggeving in de specifieke omstandigheden van de entiteit, rekening houdend met de noodzaak om de kosten van het verschaffen van informatie af te wegen ten opzichte van de waarschijnlijke baten voor de gebruikers van financiële overzichten van de entiteit. Wanneer er aanvaardbare alternatieve grondslagen voor financiële verslaggeving bestaan, kan de communicatie onder meer betrekking hebben op het aanwijzen van elementen in de financiële overzichten die worden beïnvloed door de keuze van significante grondslagen voor financiële verslaggeving, alsook op informatie over de grondslagen voor financiële verslaggeving die door soortgelijke entiteiten worden gehanteerd;
– de initiële keuze inzake significante grondslagen voor financiële verslaggeving, en de latere wijzigingen daarin, met inbegrip van het toepassen van nieuwe standaarden inzake financiële verslaggeving. De communicatie kan onder meer betrekking hebben op het effect van de timing en van de methode van het aanbrengen van een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving op de huidige en toekomstige winst van de entiteit, alsmede op de timing van een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving in relatie tot verwachte nieuwe standaarden inzake financiële verslaggeving;
– het effect van significante grondslagen voor financiële verslaggeving op omstreden of opkomende gebieden (of op gebieden die uniek zijn voor een bedrijfstak, met name wanneer er een gebrek is aan gezaghebbende richtlijnen of eensgezindheid);
– het effect van het moment waarop transacties worden uitgevoerd op de verslagperiode waarin zij worden geboekt.

Schattingen

– voor elementen waarvoor schattingen significant zijn, de in Standaard 540[163] besproken kwesties, waaronder:
  • het door het management vermelden van schattingen;
  • het door het management gevolgde proces voor het maken van schattingen;
  • risico’s op een afwijking van materieel belang;
  • indicatoren voor een mogelijke tendentie bij het management;
  • in de financiële overzichten verstrekte informatie over schattingsonzekerheid.

In de financiële overzichten opgenomen toelichtingen

– de kwesties, alsmede de daarop betrekking hebbende oordeelsvormingen, die verband houden met het formuleren van bijzonder gevoelige, in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (bijvoorbeeld toelichtingen over het verantwoorden van opbrengsten, beloningen, continuïteit, gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode en kwesties inzake voorwaardelijke gebeurtenissen);
– de algehele neutraliteit, consistentie en duidelijkheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Verwante aangelegenheden

– het mogelijke effect op de financiële overzichten van significante risico’s, de onderhevigheid aan risico’s en onzekerheden, zoals lopende rechtszaken, waarover in de financiële overzichten een toelichting wordt opgenomen;
– de mate waarin de financiële overzichten worden beïnvloed door ongebruikelijke transacties, met inbegrip van eenmalige bedragen die in de verslagperiode zijn verwerkt, alsmede de mate waarin dergelijke transacties afzonderlijk in de financiële overzichten worden toegelicht;
– de factoren die van invloed zijn op de boekwaarden van de activa en passiva, met inbegrip van de grondslagen voor het bepalen van de aan de materiële en immateriële activa toegekende economische levensduur. In de communicatie kan uitleg worden gegeven over de wijze waarop factoren die van invloed zijn op de boekwaarden worden gekozen en over de wijze waarop alternatieve keuzes de financiële overzichten zouden hebben beïnvloed;
– het selectief corrigeren van afwijkingen, bijvoorbeeld het corrigeren van afwijkingen die een verhoging van de gerapporteerde winsten tot gevolg hebben, maar niet van afwijkingen die een verlaging van deze winsten tot gevolg hebben.

[163] Standaard 540, *Controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop.*

265 Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om tekortkomingen in de interne beheersing[164] die hij bij een controle van financiële overzichten heeft geïdentificeerd, op passende wijze mee te delen aan de met governance belaste personen en het management. Deze Standaard legt aan de accountant geen aanvullende verantwoordelijkheden op met betrekking tot het verwerven van inzicht in de interne beheersing en het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen naast de vereisten die in Standaard 315 en Standaard 330[165] omschreven zijn. Standaard 260[166] stelt verdere vereisten vast en verschaft leidraden omtrent de verantwoordelijkheid van de accountant om met de met governance belaste personen over de controle te communiceren.

2 Van de accountant wordt vereist dat hij een voor de controle relevant inzicht in de interne beheersing verwerft bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. Bij het maken van dergelijke risico-inschattingen neemt de accountant de interne beheersing in aanmerking, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn, maar niet met het doel een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing tot uitdrukking te brengen. De accountant kan niet alleen tijdens dit risico-inschattingsproces maar ook in elk ander stadium van de controle tekortkomingen in de interne beheersing identificeren. Deze Standaard specificeert welke geïdentificeerde tekortkomingen van de accountant worden vereist aan de met governance belaste personen en het management mee te delen.

3 Niets in deze Standaard belet de accountant om andere aangelegenheden omtrent de interne beheersing die hij tijdens de controle heeft geïdentificeerd, aan de met governance belaste personen en aan het management mee te delen.

Ingangsdatum

4 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

5 De doelstelling van de accountant is het op passende wijze aan de met governance belaste personen en aan het management meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant tijdens de controle heeft geïdentificeerd en die op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant voldoende belangrijk zijn om hun respectieve aandacht te verdienen.

Definities

6 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

a. *tekortkoming in de interne beheersing* – Deze bestaat wanneer:

1. een interne beheersingsmaatregel op dusdanige wijze is opgezet, geïmplementeerd of operationeel is dat deze niet in staat is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, of te detecteren en te corrigeren; of
2. een interne beheersingsmaatregel ontbreekt die nodig is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, of te detecteren en te corrigeren.

b. *significante tekortkoming in de interne beheersing* – Een tekortkoming of een combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing die, op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant, voldoende belangrijk is om de aandacht van de met governance belaste personen te verdienen. (Zie Par. A5)

Vereisten

7 De accountant dient te bepalen of, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de

[164] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 4 en 12.
[165] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.
[166] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*.

accountant één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd. (Zie Par. A1, A2, A3, A4)

8 Indien de accountant één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, dient de accountant, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden te bepalen of deze hetzij individueel, hetzij gecombineerd significante tekortkomingen vormen. (Zie Par. A5, A6, A7, A8, A9, A10, A11)

9 De accountant dient significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij tijdens de controle heeft geïdentificeerd, tijdig schriftelijk aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A27)

10 De accountant dient tevens tijdig het volgende aan het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau mee te delen: (Zie Par. A19, A27)
   a. schriftelijk, significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant heeft meegedeeld of voornemens is aan de met governance belaste personen mee te delen, tenzij het in de gegeven omstandigheden niet passend zou zijn om dit rechtstreeks aan het management mee te delen; en (Zie Par. A14, A20, A21, A22, A23, A24, A25, A26, A27)
   b. andere tijdens de controle geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing die niet door andere partijen aan het management zijn meegedeeld en die, op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant, voldoende belangrijk zijn om de aandacht van het management te verdienen. (Zie Par. A22, A23, A24, A25, A26)

11 De accountant dient in de schriftelijke communicatie over significante tekortkomingen in de interne beheersing het volgende op te nemen:
   a. een omschrijving van de tekortkomingen en een uitleg over de mogelijke gevolgen ervan; en (Zie Par. A28)
   b. voldoende informatie om de met governance belaste personen en het management inzicht in de context van de communicatie te verschaffen. De accountant dient in het bijzonder uit te leggen dat: (Zie Par. A29, A30)
      1. het doel van de controle was dat de accountant een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt;
      2. de controle onder meer betrekking had op het overwegen van de interne beheersing die voor het opstellen van de financiële overzichten relevant is teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn, maar niet met het doel een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing tot uitdrukking te brengen; en
      3. de aangelegenheden waarover wordt gerapporteerd, beperkt zijn tot die tekortkomingen die de accountant tijdens de controle heeft geïdentificeerd en waarvoor de accountant tot de conclusie is gekomen dat deze voldoende belangrijk zijn om aan de met governance belaste personen te worden gerapporteerd.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Bepalen of tekortkomingen in de interne beheersing geïdentificeerd zijn (Zie Par. 7)

A1 Bij het bepalen of de accountant één of meerdere tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, is het mogelijk dat de accountant de relevante feiten en omstandigheden van zijn bevindingen bespreekt met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau. Deze bespreking verschaft de accountant de gelegenheid om het management tijdig attent te maken op tekortkomingen waarvan het management mogelijk nog geen kennis had. Het passende managementniveau om de bevindingen te bespreken, is het niveau dat bekend is met het betrokken gebied van de interne beheersing en dat de bevoegdheid heeft om corrigerende maatregelen te nemen tegen alle geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing. In sommige omstandigheden kan het niet passend zijn dat de accountant zijn bevindingen rechtstreeks met het management bespreekt, bijvoorbeeld indien de bevindingen de integriteit of competentie van het management in twijfel trekken. (Zie Par. A20)

A2 Bij het bespreken met het management van de feiten en omstandigheden van de bevindingen van de accountant kan de accountant andere relevante informatie verkrijgen voor verdere overweging, zoals:
- het inzicht dat het management heeft in de feitelijke of vermoede oorzaken van de tekortkomingen;
- uitzonderingen die voortkomen uit de tekortkomingen die het management mogelijk heeft opgemerkt, bijvoorbeeld afwijkingen die niet door de relevante informatietechnologie (IT) controls voorkomen zijn;
- een voorlopige indicatie van de wijze waarop het management op de bevindingen zal inspelen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A3 Hoewel de aan interne beheersingsmaatregelen ten grondslag liggende concepten in kleinere entiteiten waarschijnlijk vergelijkbaar zijn met die van grotere entiteiten, zal de mate van formali-

teit waarmee deze worden toegepast, verschillen. Daarnaast kunnen kleinere entiteiten bepaalde interne beheersingsmaatregelen niet nodig achten vanwege de interne beheersingsmaatregelen die door het management worden toegepast. Zo is het mogelijk dat de exclusieve bevoegdheid van het management om krediet aan cliënten te verstrekken en om significante aankopen goed te keuren, in een doeltreffende interne beheersing van belangrijke rekeningsaldi en transacties resulteert, waardoor minder of geen behoefte is aan meer gedetailleerde interne beheersingsactiviteiten.

A4 Ook hebben kleinere entiteiten vaak minder werknemers, hetgeen de mate waarin functiescheiding praktisch uitvoerbaar is, kan beperken. In een kleine entiteit waarvan de bestuurder tevens eigenaar is, kan de eigenaar-bestuurder evenwel in staat zijn effectiever toezicht uit te oefenen dan in een grotere entiteit. Het is nodig deze verhoogde vorm van toezicht van het management af te wegen tegen de grotere kans dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

Significante tekortkomingen in de interne beheersing (Zie Par. 6(b), 8)

A5 De significantie van een tekortkoming of van een combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing hangt niet alleen af van de vraag of een afwijking echt heeft plaatsgevonden, maar ook van de waarschijnlijkheid dat een afwijking zou kunnen plaatsvinden, alsmede van de potentiële orde van grootte van de afwijking. Er kan derhalve van significante tekortkomingen sprake zijn, ook al heeft de accountant gedurende de controle geen afwijkingen geïdentificeerd.

A6 Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het bepalen of een tekortkoming of combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing een significante tekortkoming vormt, zijn onder meer:

- de waarschijnlijkheid dat de tekortkomingen in de toekomst tot afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten zullen leiden;
- de vatbaarheid van het desbetreffende actief of passief voor verlies of fraude;
- de subjectiviteit en complexiteit van het bepalen van geschatte bedragen, zoals schattingen van de reële waarde;
- de bedragen in de financiële overzichten die aan de tekortkomingen zijn blootgesteld;
- de omvang van de activiteiten die hebben plaatsgevonden of zouden kunnen plaatsvinden in het rekeningsaldo of de transactiestroom die aan de tekortkoming of tekortkomingen zijn blootgesteld;
- het belang van de interne beheersingsmaatregelen voor het proces van financiële verslaggeving, bijvoorbeeld:
  - algemene interne beheersingsmaatregelen in het kader van de monitoring (zoals door het management uitgeoefend toezicht);
  - interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het voorkomen en detecteren van fraude;
  - interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de selectie en toepassing van belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving;
  - interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot significante transacties met verbonden partijen;
  - interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot significante transacties die buiten het normale verloop van de bedrijfsvoering van de entiteit vallen;
  - interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het proces van financiële verslaggeving aan het einde van de verslagperiode (zoals interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot eenmalige journaalboekingen).
- de oorzaak en frequentie van de uitzonderingen die als gevolg van de tekortkomingen in de interne beheersingsmaatregelen zijn gedetecteerd;
- de interactie tussen de tekortkoming en andere tekortkomingen in de interne beheersingsmaatregelen.

A7 Indicatoren van significante tekortkomingen in de interne beheersing zijn bijvoorbeeld:

- informatie die ineffectieve aspecten van de interne beheersingsomgeving aantoont, zoals:
  - indicaties dat significante transacties waarbij het management een financieel belang heeft, niet op passende wijze kritisch door de met governance belaste personen zijn onderzocht;
  - geïdentificeerde gevallen van door het management gepleegde fraude die al dan niet van materieel belang zijn en die niet door de interne beheersing van de entiteit zijn voorkomen;
  - het niet nemen van passende corrigerende maatregelen door het management met betrekking tot eerder meegedeelde significante tekortkomingen.
- het ontbreken van een risico-inschattingsproces binnen de entiteit waar een dergelijk proces gewoonlijk geacht wordt te zijn ingesteld;
- informatie die een ineffectief risico-inschattingsproces van de entiteit aantoont, zoals het niet identificeren door het management van een risico van materieel belang waarvan de

accountant zou verwachten dat het door het risico-inschattingsproces van de entiteit zou zijn geïdentificeerd;
- informatie die aantoont dat op ineffectieve wijze op geïdentificeerde significante risico's is ingespeeld (bijvoorbeeld het ontbreken van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een dergelijk risico);
- door de controlewerkzaamheden van de accountant gedetecteerde afwijkingen die door de interne beheersing van de entiteit niet werden voorkomen, of gedetecteerd en gecorrigeerd zijn;
- het aanpassen van eerder gepubliceerde financiële overzichten om de correctie van een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten of van fraude te weerspiegelen;
- informatie die de onmogelijkheid van het management aantoont om op het opstellen van de financiële overzichten toezicht te houden.

A8 Interne beheersingsmaatregelen kunnen opgezet zijn om individueel of gecombineerd effectief afwijkingen te voorkomen, of te detecteren en te corrigeren[167]. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot vorderingen kunnen bijvoorbeeld bestaan uit zowel geautomatiseerde als handmatige interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om gezamenlijk te functioneren teneinde afwijkingen in het rekeningsaldo te voorkomen dan wel te detecteren en te corrigeren. Het is mogelijk dat een tekortkoming in de interne beheersing op zich niet voldoende belangrijk is om een significante tekortkoming te vormen. Een combinatie van tekortkomingen die hetzelfde rekeningsaldo of dezelfde toelichting, relevante bewering, of component van de interne beheersing beïnvloedt, kan evenwel de risico's op een afwijking van materieel belang dermate vergroten dat deze tot een significante tekortkoming aanleiding kan geven.

A9 In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving als vereiste stellen (met name voor controles van beursgenoteerde entiteiten) dat de accountant één of meerdere specifieke soorten tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant tijdens de controlewerkzaamheden heeft geïdentificeerd, aan de met governance belaste personen of aan andere relevante partijen (zoals regelgevers of toezichthouders) meedeelt. Indien bij wet- of regelgeving specifieke termen en definities voor deze soorten tekortkomingen zijn vastgesteld en van de accountant wordt vereist dat hij deze termen en definities gebruikt ten behoeve van de communicatie hierover, gebruikt de accountant deze termen en definities wanneer hij in overeenstemming met het door wet- of regelgeving gestelde vereiste communiceert.

A10 Indien het rechtsgebied specifieke termen heeft vastgesteld voor de diverse soorten tekortkomingen in de interne beheersing die moeten worden meegedeeld, maar deze termen niet nader heeft gedefinieerd, kan het noodzakelijk blijken dat de accountant oordeelsvorming moet toepassen om de mee te delen aangelegenheden te bepalen, in aanvulling op het door wet- of regelgeving gestelde vereiste. Hierbij kan de accountant het als passend beschouwen om rekening te houden met de vereisten en leidraden in deze Standaard. Als het door wet- of regelgeving gestelde vereiste er bijvoorbeeld in bestaat om bepaalde aangelegenheden inzake de interne beheersing waarvan de met governance belaste personen kennis zouden moeten hebben, onder hun aandacht te brengen, kan het passend zijn om dergelijke aangelegenheden als algemeen genomen equivalent te beschouwen met de significante tekortkomingen waarvan op grond van deze Standaard wordt vereist dat deze aan de met governance belaste personen worden meegedeeld.

A11 De vereisten van deze Standaard blijven van toepassing, ondanks het feit dat de accountant krachtens wet- of regelgeving specifieke termen of definities vereist is te gebruiken.

Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing

Meedelen van significante tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen (Zie Par. 9)

A12 Het schriftelijk meedelen van significante tekortkomingen aan de met governance belaste personen geeft het belang van deze aangelegenheden aan en vormt een hulpmiddel voor de met governance belaste personen bij het uitvoeren van hun toezichtstaken. In Standaard 260 worden relevante overwegingen vastgesteld betreffende de communicatie met de met governance belaste personen in het geval zij allemaal bij het leiden van de entiteit betrokken zijn[168].

A13 Bij het bepalen wanneer schriftelijke communicatie zal worden uitgebracht, kan de accountant in overweging nemen of het ontvangen van dergelijke communicatie een belangrijke factor zou zijn om de met governance belaste personen in staat te stellen hun toezichtstaken te vervullen. Daarnaast is het mogelijk dat bij beursgenoteerde entiteiten in bepaalde rechtsgebieden, de met governance belaste personen de schriftelijke communicatie vóór de datum van goedkeuring van de financiële overzichten moeten ontvangen om op grond van regelgeving dan wel om andere

---

[167] Standaard 315, paragraaf A66.
[168] Standaard 260, paragraaf 13.

redenen specifieke verantwoordelijkheden in verband met de interne beheersing te vervullen. Bij andere entiteiten kan de accountant de schriftelijke communicatie op een latere datum uitbrengen. Niettemin is in het laatstgenoemde geval de schriftelijke communicatie onderhevig aan het overheersende vereiste[169] voor de accountant om het samenstellen van het definitieve controledossier tijdig af te ronden, aangezien de schriftelijke mededeling door de accountant van significante tekortkomingen deel uitmaakt van het definitieve controledossier. Overeenkomstig Standaard 230 is een passende termijn om het definitieve controledossier af te ronden gewoonlijk niet meer dan *twee maanden* na de datum van de controleverklaring is[170].

A14 Ongeacht de timing van de schriftelijke mededeling van significante tekortkomingen kan de accountant deze in eerste instantie mondeling aan het management en, in voorkomend geval, aan de met governance belaste personen, meedelen om hen van dienst te zijn bij het nemen van tijdige corrigerende maatregelen teneinde de risico's op een afwijking van materieel belang tot een minimum te beperken. Dit ontheft de accountant evenwel niet van de verplichting om de significante tekortkomingen schriftelijk mee te delen, zoals deze Standaard vereist.

A15 De mate van detaillering waarmee significante tekortkomingen worden meegedeeld, is een kwestie van professionele oordeelsvorming van de accountant in de gegeven omstandigheden. Factoren die de accountant in overweging kan nemen bij het bepalen van een passende mate van detaillering in de mededeling, zijn bijvoorbeeld:

- de aard van de entiteit. Zo kan de voor een organisatie van openbaar belang vereiste communicatie verschillen van die voor een entiteit die geen organisatie van openbaar belang is;
- de omvang en complexiteit van de entiteit. Zo kan de communicatie voor een complexe entiteit verschillen van die voor een entiteit die een eenvoudig bedrijf voert;
- de aard van de door de accountant geïdentificeerde significante tekortkomingen;
- de samenstelling van de governancestructuur van de entiteit. Zo is het mogelijk dat er een grotere mate van detaillering nodig is indien onder de met governance belaste personen leden zijn die geen significante ervaring hebben in de sector van de entiteit of in de desbetreffende deelgebieden;
- vereisten op grond van wet- of regelgeving betreffende de mededeling van specifieke soorten tekortkomingen in de interne beheersing.

A16 Het is mogelijk dat het management en de met governance belaste personen reeds kennis hebben van significante tekortkomingen die de accountant tijdens de controlewerkzaamheden heeft geïdentificeerd, en er uit kostenoverwegingen of om andere redenen voor hebben gekozen deze tekortkomingen niet te verhelpen. De verantwoordelijkheid voor het evalueren van de kosten en baten van het implementeren van corrigerende maatregelen ligt bij het management en de met governance belaste personen. Bijgevolg is hetgeen op grond van paragraaf 9 is vereist van toepassing, ongeacht de kostenoverwegingen of andere redenen die het management en de met governance belaste personen relevant achten om te bepalen of dergelijke tekortkomingen verholpen zullen worden.

A17 Het feit dat de accountant in een eerdere controle een significante tekortkoming aan de met governance belaste personen en het management heeft meegedeeld, neemt niet weg dat de accountant de tekortkoming opnieuw moet meedelen als er nog geen corrigerende maatregelen zijn genomen. Indien een eerder meegedeelde significante tekortkoming blijft bestaan, kan in de mededeling voor het huidige jaar de beschrijving van de eerdere mededeling worden herhaald, of simpelweg naar de eerdere mededeling worden verwezen. De accountant kan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen vragen waarom de significante tekortkoming nog niet is verholpen. Het niet nemen van maatregelen wanneer hiervoor geen rationele verklaring bestaat, kan op zichzelf een significante tekortkoming zijn.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A18 In het geval van controles van kleinere entiteiten kan de accountant op een minder gestructureerde wijze communiceren met de met governance belaste personen dan indien het grotere entiteiten betreft.

Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan het management (Zie Par. 10)

A19 Het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau is gewoonlijk het management dat de verantwoordelijkheid en de bevoegdheid heeft om de tekortkomingen in de interne beheersing te evalueren en om de noodzakelijke corrigerende maatregelen te nemen. Voor significante tekortkomingen is het passende verantwoordelijkheidsniveau doorgaans de chief executive officer of de chief financial officer (of het equivalent daarvan), aangezien deze

[169] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 14.
[170] Standaard 230, paragraaf A21.

aangelegenheden tevens aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld. Voor andere tekortkomingen in de interne beheersing kan het passende verantwoordelijkheidsniveau het operationele management zijn dat directer bij de getroffen deelgebieden van de interne beheersing betrokken is en dat de bevoegdheid heeft om passende corrigerende acties te ondernemen.

Meedelen van significante tekortkomingen in de interne beheersing aan het management (Zie Par. 10(a))

A20 Door bepaalde geïdentificeerde significante tekortkomingen in de interne beheersing kan de integriteit of deskundigheid van het management ter discussie komen te staan. Er kan bijvoorbeeld informatie bestaan die fraude of opzettelijke niet-naleving van wet- en regelgeving door het management aantoont, of het management kan blijk geven van onmogelijkheid om toezicht te houden op het opstellen van adequate financiële overzichten, waardoor de accountant een reden heeft om de competentie van het management in twijfel te trekken. Bijgevolg is het mogelijk niet passend om dergelijke tekortkomingen direct aan het management mee te delen.

A21 Standaard 250 stelt vereisten vast en verschaft leidraden omtrent het rapporteren van een geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, met inbegrip van gevallen waarin de met governance belaste personen zelf bij een dergelijke niet-naleving betrokken zijn[171]. Standaard 240 stelt vereisten vast en verschaft leidraden betreffende de communicatie aan de met governance belaste personen wanneer de accountant een fraude of een vermoede fraude heeft geïdentificeerd waarbij het management betrokken is.[172]

Meedelen van andere tekortkomingen in de interne beheersing aan het management (Zie Par. 10(b))

A22 Tijdens de controle kan de accountant andere tekortkomingen in de interne beheersing identificeren die geen significante tekortkomingen zijn, maar die mogelijk van voldoende belang zijn om de aandacht van het management te verdienen. Het bepalen welke andere tekortkomingen in de interne beheersing de aandacht van het management verdienen, is een kwestie van professionele oordeelsvorming in de gegeven omstandigheden, rekening houdend met de waarschijnlijkheid en potentiële orde van grootte van afwijkingen die als gevolg van deze tekortkomingen in de financiële overzichten kunnen voorkomen.

A23 Andere tekortkomingen in de interne beheersing die de aandacht van het management verdienen, hoeven niet schriftelijk maar kunnen ook mondeling worden meegedeeld. Ingeval de accountant de feiten en omstandigheden van de bevindingen van de accountant met het management heeft besproken, is het mogelijk dat de accountant overweegt dat de andere tekortkomingen op het moment van deze besprekingen mondeling zijn meegedeeld. Bijgevolg hoeft geen formele mededeling meer te worden verricht.

A24 Indien de accountant in een voorgaande periode tekortkomingen in de interne beheersing andere dan significante tekortkomingen aan het management heeft meegedeeld, en het management er uit kostenoverwegingen of om andere redenen voor heeft gekozen deze niet te verhelpen, hoeft de accountant de mededeling in de huidige periode niet te herhalen. Van de accountant wordt evenmin vereist om informatie over dergelijke tekortkomingen te herhalen indien die reeds eerder door andere partijen, zoals de interne auditfunctie of regelgevers of toezichthouders, aan het management zijn meegedeeld. Het kan echter wel passend zijn dat de accountant deze andere tekortkomingen opnieuw meedeelt indien er een wijziging van management heeft plaatsgehad, dan wel indien nieuwe informatie onder de aandacht van de accountant is gekomen die het eerdere inzicht van de accountant en van het management in de tekortkomingen wijzigt. Niettemin is het mogelijk dat het nalaten van het management om overige tekortkomingen in de interne beheersing te verhelpen die reeds voorheen waren meegedeeld, een significante tekortkoming wordt waarvoor het vereist is dat deze aan de met governance belaste personen wordt meegedeeld. Of dat het geval is, hangt af van de professionele oordeelsvorming van de accountant in de gegeven omstandigheden.

A25 In sommige omstandigheden kunnen de met governance belaste personen wensen te worden ingelicht over de details van andere tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant aan het management heeft meegedeeld, dan wel om op beknopte wijze over de aard van de overige tekortkomingen te worden geïnformeerd. Daarnaast kan de accountant het ook passend achten om de met governance belaste personen op de hoogte te stellen van de mededeling van overige tekortkomingen aan het management. In beide gevallen kan de accountant, naargelang

[171] Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 22, 23, 24, 25, 26, 27 en 28.

[172] Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 41.



passend is, mondeling of schriftelijk aan de met governance belaste personen rapporteren.

A26 Standaard 260 geeft relevante overwegingen omtrent het communiceren met de met governance belaste personen in het geval al deze personen bij het leiden van de entiteit betrokken zijn[173].

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden (Zie Par. 9, 10)

A27 Accountants van de publieke sector kunnen aanvullende verantwoordelijkheden hebben omtrent het meedelen van door de accountant tijdens de controle geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing op een wijze, in een mate van detaillering, en aan partijen die niet in deze Standaard zijn vermeld. Zo is het mogelijk dat significante tekortkomingen aan de wetgever of een andere bevoegde instantie moeten worden meegedeeld. Krachtens wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften kan tevens van accountants van de publieke sector worden vereist dat zij over tekortkomingen in de interne beheersing rapporteren, ongeacht de significantie van de potentiële gevolgen van die tekortkomingen. Daarnaast is het mogelijk dat bij wetgeving van accountants van de publieke sector wordt vereist dat zij over een breder spectrum aan met de interne beheersing verband houdende aangelegenheden rapporteren dan enkel de tekortkomingen in de interne beheersing die volgens deze Standaard dienen te worden meegedeeld, zoals interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het naleven van wet- en regelgeving of het naleven van bepalingen van contracten of van subsidieovereenkomsten.

Inhoud van de schriftelijke mededeling van significante tekortkomingen in de interne beheersing (Zie Par. 11)

A28 Bij het uitleggen van de potentiële gevolgen van de significante tekortkomingen behoeft de accountant deze niet te kwantificeren. De significante tekortkomingen kunnen, indien passend, voor rapportagedoeleinden samen worden gegroepeerd. De accountant kan in de schriftelijke mededeling tevens suggesties inzake corrigerende maatregelen voor de tekortkomingen, de feitelijke of voorgestelde maatregelen van het management, en een vermelding opnemen of de accountant al dan niet stappen heeft ondernomen om te verifiëren of de maatregelen van het management zijn geïmplementeerd.

A29 De accountant kan het passend achten om de volgende informatie als aanvullende contextinformatie bij de mededeling te voegen:

- een indicatie dat, indien de accountant meer uitgebreide werkzaamheden met betrekking tot de interne beheersing had uitgevoerd, hij wellicht meer te rapporteren tekortkomingen had geïdentificeerd, of tot de conclusie was gekomen dat sommige van de gerapporteerde tekortkomingen in feite niet gerapporteerd hadden hoeven te worden;
- een indicatie dat dergelijke communicatie verstrekt is voor gebruik door de met governance belaste personen, en dat deze mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden.

A30 Op grond van wet- of regelgeving kan van de accountant of het management worden vereist dat een kopie van de schriftelijke communicatie van de accountant over de significante tekortkomingen aan de passende regelgevende of toezichthoudende instanties ter beschikking wordt gesteld. In dat geval kan de schriftelijke communicatie van de accountant dergelijke regelgevende of toezichthoudende instanties aanwijzen.

[173] Standaard 260, paragraaf 9.

300 Planning van een controle van financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het plannen van een controle van financiële overzichten. Deze Standaard is opgesteld in de context van doorlopende controles. Aanvullende overwegingen bij een initiële controleopdracht worden afzonderlijk behandeld.

De rol en timing van de planning

2 De planning van een controle omvat het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht, alsmede het ontwikkelen van een controleprogramma. Een adequate planning bevordert de controle van financiële overzichten op verschillende manieren, onder meer door: (Zie Par. A1, A2, A3)
- ertoe bij te dragen dat de accountant de nodige aandacht besteedt aan belangrijke deelgebieden van de controle;
- ertoe bij te dragen dat de accountant mogelijke problemen tijdig identificeert en oplost;
- ertoe bij te dragen dat de accountant de controleopdracht naar behoren organiseert en leidt, zodat deze effectief en doelmatig wordt uitgevoerd;
- te helpen bij het selecteren van leden van het opdrachtteam die over de nodige deskundigheid en competentie beschikken om op de verwachte risico's in te spelen en hun op de juiste wijze werkzaamheden toe te wijzen;
- de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam, alsmede de beoordeling van hun werkzaamheden te vergemakkelijken;
- indien van toepassing, ondersteuning te bieden bij het coördineren van de werkzaamheden die door accountants van groepsonderdelen en deskundigen worden uitgevoerd.

Ingangsdatum

3 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

4 De doelstelling van de accountant is het zodanig plannen van de controle dat deze op een effectieve wijze zal worden uitgevoerd.

Vereisten

Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam

5 De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen te worden betrokken bij de planning van de controle, met inbegrip van de planning van en de deelname aan de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam. (Zie Par. A4)

Voorbereidende opdrachtactiviteiten

6 De accountant dient aan het begin van de lopende controleopdracht:
a. werkzaamheden uit te voeren die vereist zijn op grond van Standaard 220 betreffende het voortzetten van de relatie met de cliënt en van de specifieke controleopdracht[174];
b. overeenkomstig Standaard 220[175] de naleving van relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften te evalueren; en
c. overeenstemming te bereiken over de voorwaarden van de controleopdracht, zoals vereist op grond van Standaard 210[176]. (Zie Par. A5, A6, A7)

Planningswerkzaamheden

7 De accountant dient een algehele controleaanpak vast te stellen waarin de reikwijdte, de timing en

[174] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 12 en 13.
[175] Standaard 220, paragraaf 9, 10 en 11.
[176] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht*, paragraaf 9, 10, 11, 12 en 13.

de richting van de controle worden uiteengezet en die de basis vormt voor de ontwikkeling van het controleprogramma.

8 Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak dient de accountant:
   a. te identificeren welke kenmerken van de opdracht de reikwijdte ervan bepalen;
   b. zich te vergewissen van de rapportagedoelstellingen van de opdracht teneinde de timing van de controle te plannen en de vereiste soort communicatie te bepalen;
   c. te overwegen welke factoren op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant significant zijn voor het aansturen van de door het opdrachtteam uit te voeren werkzaamheden;
   d. de uitkomsten van de voorbereidende opdrachtactiviteiten in overweging te nemen en, indien van toepassing, na te gaan of de kennis die is vergaard bij andere opdrachten die de opdrachtpartner voor de entiteit heeft uitgevoerd, relevant is; en
   e. de aard, timing en omvang van de voor de uitvoering van de opdracht benodigde middelen te bepalen. (Zie Par. A8, A9, A10, A11)

9 De accountant dient een controleprogramma te ontwikkelen dat een beschrijving dient te bevatten van:
   a. de aard, timing en omvang van de geplande risico-inschattingswerkzaamheden, zoals bepaald in Standaard 315[177];
   b. de aard, timing en omvang van de geplande verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen, zoals bepaald in Standaard 330[178];
   c. de geplande overige controlewerkzaamheden die moeten worden verricht zodat de opdracht conform de Standaarden wordt uitgevoerd. (Zie Par. A12)

10 De accountant dient de algehele controleaanpak en het controleprogramma te actualiseren en aan te passen wanneer dat in de loop van de controle noodzakelijk is. (Zie Par. A13)

11 De accountant dient de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede van de beoordeling van hun werkzaamheden te plannen. (Zie Par. A14, A15)

Documentatie

12 De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen[179]:
   a. de algehele controleaanpak;
   b. het controleprogramma; en
   c. alle belangrijke wijzigingen die tijdens de controleopdracht in de algehele controleaanpak en het controleprogramma zijn aangebracht, alsmede de redenen van dergelijke wijzigingen. (Zie Par. A16, A17, A18, A19)

Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten

13 Alvorens een initiële controleopdracht aan te vangen, dient de accountant:
   a. werkzaamheden uit te voeren die op grond van Standaard 220 zijn vereist met betrekking tot het aanvaarden van de relatie met de cliënt alsmede van de specifieke controleopdracht[180]; en
   b. wanneer een wisseling van accountant heeft plaatsgevonden, overeenkomstig relevante ethische voorschriften, met de voorgaande accountant te communiceren. (Zie Par. A20)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De rol en timing van de planning (Zie Par. 2)

A1 De aard en omvang van planningswerkzaamheden zullen afhankelijk zijn van de omvang en de complexiteit van de entiteit, van de eerdere ervaringen van de kernleden van het opdrachtteam met de entiteit, alsmede van wijzigingen in omstandigheden die zich tijdens de controleopdracht voordoen.

A2 Planning is geen afzonderlijke fase van een controle maar veeleer een voortdurend en iteratief proces dat vaak kort na (of in samenhang met) de afronding van de voorgaande controle begint en verder gaat tot de afronding van de lopende controleopdracht. Planning houdt echter ook het overwegen in van de timing van bepaalde activiteiten en controlewerkzaamheden die afgerond moeten zijn voordat de verdere controlewerkzaamheden worden uitgevoerd. Planning houdt bijvoorbeeld in dat, voorafgaand aan het onderkennen en inschatten door de accountant van de

---

[177] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*.
[178] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.
[179] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11, en .
[180] Standaard 220, paragraaf12 en 13.

risico’s op een afwijking van materieel belang, het volgende nodig is om te overwegen:
- de cijferanalyses die moeten worden uitgevoerd om de risico’s in te schatten;
- het verwerven van een globaal inzicht in het wet- en regelgevingskader dat op de entiteit van toepassing is, alsmede in de wijze waarop de entiteit hieraan voldoet;
- het bepalen van de materialiteit;
- de betrokkenheid van deskundigen;
- het uitvoeren van overige risico-inschattingswerkzaamheden.

A3 De accountant kan besluiten bepaalde elementen van de planning met het management van de entiteit te bespreken teneinde het uitvoeren en leiden van de controleopdracht te bevorderen (bijvoorbeeld om bepaalde geplande controlewerkzaamheden af te stemmen op het door het personeel van de entiteit zelf uitgevoerde werk). Hoewel dergelijke besprekingen veelvuldig plaatsvinden, blijft de algehele controleaanpak en het controleprogramma de verantwoordelijkheid van de accountant. Wanneer besprekingen plaatsvinden over aangelegenheden met betrekking tot de algehele controleaanpak of het controleprogramma moet erop worden gelet dat de effectiviteit van de controle niet in het gedrang komt. Zo kan het in detail bespreken van de aard en timing van controlewerkzaamheden met het management de effectiviteit van de controle in het gedrang brengen omdat de controlewerkzaamheden daardoor te voorspelbaar worden.

Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam (Zie Par. 5)

A4 Door de opdrachtpartner en kernleden van het opdrachtteam bij de planning van de controle te betrekken, worden hun ervaring en inzicht ten volle benut, hetgeen bijdraagt aan de effectiviteit en doelmatigheid van het planningsproces[181].

Voorbereidende opdrachtactiviteiten (Zie Par. 6)

A5 Door aan het begin van de lopende controleopdracht de in paragraaf 6 gespecificeerde voorbereidende opdrachtactiviteiten uit te voeren, kan de accountant beter bepalen en evalueren welke gebeurtenissen of omstandigheden een ongunstige invloed kunnen hebben op zijn mogelijkheid om de controleopdracht te plannen en uit te voeren.

A6 Door deze voorbereidende opdrachtactiviteiten uit te voeren, kan de accountant een controleopdracht plannen waarvoor bijvoorbeeld:
- hij de nodige onafhankelijkheid en de mogelijkheid tot het uitvoeren van de opdracht behoudt;
- er geen problemen zijn met de integriteit van het management die van invloed kunnen zijn op de bereidheid van de accountant om de opdracht voort te zetten;
- er met de cliënt geen misverstand bestaat over de voorwaarden van de opdracht.

A7 Telkens wanneer zich in de loop van de controleopdracht veranderingen in de concrete situatie en omstandigheden voordoen, gaat de accountant de continuering van de cliëntrelatie en relevante ethische voorschriften na, waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften. Het uitvoeren van initiële werkzaamheden met betrekking tot de continuering van de cliëntrelatie en het evalueren van relevante ethische voorschriften (waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften) aan het begin van de lopende controleopdracht betekent dat deze worden afgerond vooraleer andere significante werkzaamheden met betrekking tot de lopende controleopdracht worden uitgevoerd. Bij doorlopende controleopdrachten worden deze voorbereidende werkzaamheden meestal uitgevoerd kort na (of in samenhang met) de afronding van de voorgaande controle.

Planningswerkzaamheden

De algehele controleaanpak (Zie Par. 7, 8)

A8 Het proces waarbij de algehele controleaanpak wordt vastgesteld, helpt de accountant, onder voorbehoud van het afronden van de risico-inschattingswerkzaamheden, onder meer het volgende te bepalen:
- de aan te wenden middelen voor specifieke deelgebieden van de controle, zoals het inzetten van teamleden die over de nodige ervaring beschikken met betrekking tot deelgebieden met een hoog risico dan wel het inschakelen van deskundigen voor gecompliceerde onderwerpen;
- de omvang van de toe te wijzen middelen voor specifieke deelgebieden van de controle, zoals het aantal teamleden dat wordt ingezet om de voorraadopname bij belangrijke locaties

[181] Standaard 315, paragraaf 10 stelt vereisten vast en verschaft leidraden over de bespreking door het opdrachtteam van de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang. Paragraaf 15 van Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten* verschaft leidraden over de nadruk die tijdens deze bespreking wordt gelegd op de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

waar te nemen, de omvang van de beoordeling van het werk van andere accountants bij groepscontroles, of het budget in uren dat aan deelgebieden met een groot risico wordt toegewezen;
- wanneer deze middelen moeten worden ingezet, bijvoorbeeld in een tussentijdse fase van de controle of op belangrijke afsluitingsdata; en
- hoe deze middelen worden beheerd, aangestuurd en hoe hierop toezicht wordt gehouden, bijvoorbeeld wanneer voor- en nabesprekingen moeten worden gehouden, hoe de beoordelingen van de opdrachtpartner en de manager worden georganiseerd (bijvoorbeeld ter plaatse bij de cliënt of elders) en of opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen zullen worden uitgevoerd.

A9 In de bijlage zijn voorbeelden opgesomd van bij het vaststellen van de algehele controleaanpak in overweging te nemen factoren.

A10 Wanneer de algehele controleaanpak eenmaal is vastgesteld, kan een controleprogramma worden ontwikkeld om in te spelen op de verschillende aangelegenheden die in de algehele controleaanpak zijn genoemd, waarbij de doelstellingen van de controle moeten worden gehaald door een doelmatig gebruik van de middelen die de accountant ter beschikking staan. Het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht en het opstellen van het controleprogramma zijn niet noodzakelijk op zichzelf staande of op elkaar volgende processen, maar houden direct verband met elkaar, omdat wijzigingen in het ene tot overeenkomstige wijzigingen in het andere kunnen leiden.

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden

A11 Bij kleine entiteiten kan de gehele controle door een zeer klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Bij veel controles van kleine entiteiten wordt de opdracht volledig uitgevoerd door de opdrachtpartner (die een zelfstandige accountant kan zijn), samenwerkend met één lid van het opdrachtteam (of zonder leden van het opdrachtteam). Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Voor deze entiteiten behoeft het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn; dit zal afhankelijk zijn van de grootte van de entiteit, de complexiteit van de controle en de omvang van het opdrachtteam. Zo kan bij de afronding van de voorafgaande controle aan de hand van de werkdocumenten een kort memorandum worden opgesteld waarin de aandacht wordt gevestigd op de problemen die tijdens de pas afgeronde controle zijn geïdentificeerd en dat tijdens de lopende periode op basis van besprekingen met de eigenaar-bestuurder wordt bijgewerkt. Voor zover dit de in paragraaf 8 genoemde aangelegenheden behandelt, kan dit dan dienen als de documentatie voor de controleaanpak voor de lopende controleopdracht.

Het controleprogramma (Zie Par. 9)

A12 Het controleprogramma is in die zin meer gedetailleerd dan de algehele controleaanpak dat het de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden beschrijft die door de leden van het opdrachtteam moeten worden uitgevoerd. Planning van deze controlewerkzaamheden vindt plaats tijdens de controle, naarmate het controleprogramma voor de opdracht vorm krijgt. Zo vindt de planning van de risico-inschattingswerkzaamheden meestal in de beginfase van de controle plaats. De planning van de aard, timing en omvang van specifieke verdere controlewerkzaamheden is echter afhankelijk van de uitkomsten van deze risico-inschattingswerkzaamheden. Bovendien kan de accountant verdere controlewerkzaamheden aanvangen betreffende bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen voordat hij een planning maakt van alle overige verdere controlewerkzaamheden.

Wijzigingen die in de loop van de controle zijn aangebracht in beslissingen betreffende de planning (Zie Par. 10)

A13 Ten gevolge van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in de omstandigheden of controle-informatie verkregen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden, kan de accountant genoodzaakt zijn op basis van een herziene inschatting van de risico's de algehele controleaanpak en het controleprogramma en daarbij ook de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden aan te passen. Dit kan zich voordoen wanneer informatie onder de aandacht van de accountant komt die aanmerkelijk afwijkt van die waarover hij beschikte toen hij de controlewerkzaamheden plande. Controle-informatie die is verkregen bij de uitvoering van gegevensgerichte controlewerkzaamheden, kan bijvoorbeeld afwijken van de controle-informatie die voortkomt uit het toetsen van interne beheersingsmaatregelen.

Aansturing, toezicht en beoordeling (Zie Par. 11)

A14 De aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede van de beoordeling van hun werkzaamheden zijn afhankelijk van vele factoren, waaronder:
- de omvang en complexiteit van de entiteit;
- het deelgebied waarop de controle betrekking heeft;
- de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang (bijv. een stijging in het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang voor een bepaald deelgebied van de controle vereist gewoonlijk een overeenkomstige toename van de omvang en de tijdigheid betreffende de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam, alsmede een meer gedetailleerde beoordeling van hun werkzaamheden);
- de capaciteiten en competentie van de individuele leden van het opdrachtteam die de controlewerkzaamheden uitvoeren.

Standaard 220 bevat verdere leidraden over de aansturing van, het toezicht op en de beoordeling van controlewerkzaamheden[182].

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden

A15 Indien een controle volledig wordt uitgevoerd door de opdrachtpartner, zijn de vragen met betrekking tot de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede tot de beoordeling van hun werkzaamheden niet aan de orde. In dergelijke omstandigheden zal de opdrachtpartner, die in eigen persoon alle aspecten van de controle heeft uitgevoerd, kennis hebben van alle kwesties die van materieel belang zijn. Het innemen van een objectief standpunt over de geschiktheid van de tijdens de controle toegepaste oordeelsvormingen kan praktische problemen veroorzaken wanneer dezelfde persoon alle controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd. Wanneer er sprake is van bijzonder gecompliceerde of ongebruikelijke kwesties en de controle is uitgevoerd door een zelfstandig werkende accountant, kan het wenselijk zijn om andere accountants die over de noodzakelijke ervaring beschikken, dan wel de beroepsorganisatie waartoe de accountant behoort, te consulteren.

Documentatie (Zie Par. 12)

A16 De documentatie van de algehele controleaanpak bestaat uit een vastlegging van de kernbeslissingen die nodig werden geacht om de controle naar behoren te plannen en om belangrijke aangelegenheden aan het opdrachtteam mede te delen. De accountant kan de algehele controleaanpak bijvoorbeeld samenvatten in de vorm van een memorandum waarin kernbeslissingen betreffende de totale reikwijdte, de timing en de uitvoering van de controle zijn opgenomen.

A17 De documentatie van het controleprogramma bestaat uit een vastlegging van de geplande aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden, alsmede van de verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen die worden uitgevoerd om in te spelen op de ingeschatte risico's. Zij doet tevens dienst als een vastlegging van de behoorlijke planning van de controlewerkzaamheden die voorafgaand aan de uitvoering daarvan kan worden geëvalueerd en goedgekeurd. De accountant kan gebruikmaken van standaardcontroleprogramma's of van checklists voor de afronding van de controle, die, naargelang nodig, aan de specifieke omstandigheden van de opdracht zijn aangepast.

A18 In de vastlegging van de belangrijke wijzigingen in de algehele controleaanpak en in het controleprogramma, en van de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden wordt uitgelegd waarom de wijzigingen werden aangebracht alsmede dat de algehele controleaanpak en het controleprogramma uiteindelijk zijn aanvaard. Er wordt ook in vermeld dat op passende wijze is ingespeeld op belangrijke wijzigingen die tijdens de controle hebben plaatsgevonden.

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden

A19 Zoals is besproken in paragraaf A11, kan een geschikt kort memorandum dienen als documentatie van de aanpak voor de controle van een kleine entiteit. Voor het controleprogramma kunnen standaardcontroleprogramma's of checklists (Zie Par. A17) worden gehanteerd die zijn opgesteld in de veronderstelling dat het om een beperkt aantal relevante interne beheersingsactiviteiten gaat, hetgeen bij een kleine entiteit doorgaans het geval is, mits zij aan de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de risico-inschatting door de accountant, worden aangepast.

[182] Standaard 220, paragraaf 15, 16 en 17.

Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten (Zie Par. 13)

A20 Het doel en de doelstelling van de planning van de controle bij een initiële controleopdracht zijn dezelfde als bij een doorlopende controleopdracht. Bij een initiële controleopdracht kan de accountant het echter noodzakelijk achten de planningswerkzaamheden uit te breiden omdat hij gewoonlijk niet beschikt over eerdere ervaring met de entiteit waarop hij een beroep kan doen bij de planning van een doorlopende controleopdracht. Voor een initiële controleopdracht kan de accountant aanvullende aangelegenheden overwegen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak en het opstellen van het controleprogramma, waaronder:
- het maken van afspraken met de voorgaande accountant, bijvoorbeeld om de werkdocumenten van de voorgaande accountant te kunnen beoordelen, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is;
- belangrijke kwesties (inclusief de toepassing van verslaggevingsprincipes of van de standaarden betreffende de controle en verslaggeving) die met het management zijn besproken in samenhang met de initiële aanstelling tot accountant, de communicatie over deze aangelegenheden met de met governance belaste personen en de gevolgen van deze aangelegenheden voor de algehele controleaanpak en het controleprogramma;
- de controlewerkzaamheden die vereist zijn voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de beginsaldi[183];
- andere werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd op grond van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor met betrekking tot initiële controleopdrachten (zo is het mogelijk dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor vereist dat een andere partner of ervaren persoon wordt ingeschakeld voor de beoordeling van de algehele controleaanpak alvorens belangrijke controlewerkzaamheden aan te vangen, of rapporten te beoordelen voordat deze worden uitgebracht).

Bijlage: Overwegingen bij het vaststellen van de algemene controleaanpak (Zie Par. 7, 8, A8, A9, A10 en A11)

Deze bijlage bevat voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak. Veel van deze aangelegenheden zijn eveneens van invloed op het gedetailleerde controleprogramma van de accountant. De gegeven voorbeelden dekken een breed scala aan aangelegenheden die op vele opdrachten van toepassing zijn. Hoewel sommige van de hieronder genoemde aangelegenheden door andere Standaarden worden opgelegd, zijn niet alle aangelegenheden relevant voor elke controleopdracht en is de lijst niet noodzakelijkerwijs volledig.

Kenmerken van de opdracht

– het stelsel inzake financiële verslaggeving op basis waarvan de te controleren financiële informatie is opgesteld, inclusief de eventuele noodzaak tot aansluitingen met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving;
– sectorspecifieke verslaggevingsvereisten zoals het opstellen van rapportages uitgevaardigd door regelgevende instanties voor de sector;
– de verwachte reikwijdte van de controle, met inbegrip van het aantal en de locaties van de groepsonderdelen die in de controle moeten worden betrokken;
– de aard van de zeggenschapsverhoudingen tussen een moedermaatschappij en haar groepsonderdelen die bepalend zijn voor de wijze waarop de groep moet worden geconsolideerd;
– de mate waarin groepsonderdelen door andere accountants worden gecontroleerd;
– de aard van de te controleren bedrijfssegmenten, met inbegrip van de noodzaak van gespecialiseerde kennis;
– de valuta waarin moet worden gerapporteerd, alsmede de noodzaak om in het kader van de gecontroleerde financiële informatie vreemde valutabedragen om te rekenen;
– de noodzaak van een wettelijke controle van enkelvoudige financiële overzichten, in aanvulling op een controle voor consolidatiedoeleinden;
– of de entiteit over een interne auditfunctie beschikt en zo ja, de vraag of, in welke gebieden en in welke mate er voor de doeleinden van de controle van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt of van de interne auditors gebruik kan worden gemaakt om directe ondersteuning te verlenen;
– het gebruikmaken door de entiteit van serviceorganisaties en de wijze waarop de accountant controle-informatie kan verkrijgen over de opzet of werking van de door deze organisaties toegepaste interne beheersingsmaatregelen;
– het verwachte gebruik van tijdens voorgaande controles verkregen controle-informatie, zoals

[183] Standaard 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi.*

controle-informatie voortkomend uit risico-inschattingswerkzaamheden en uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen;
– het effect van informatietechnologie op de controlewerkzaamheden, met inbegrip van de beschikbaarheid van gegevens en het verwachte gebruik van auditsoftwaretoepassingen;
– de coördinatie van de verwachte reikwijdte van de controle en timing van de controlewerkzaamheden met eventuele beoordelingen van tussentijdse financiële informatie, alsmede het effect op de controle van de tijdens deze beoordelingen verkregen informatie;
– de beschikbaarheid van het personeel bij de cliënt en van gegevens.

Rapporteringsdoelstellingen, timing van de controle en aard van de communicatie

– het tijdschema van de entiteit voor de verslaggeving, zowel in tussentijdse als finale stadia;
– het organiseren van vergaderingen met het management en met de met governance belaste personen, teneinde de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden te bespreken;
– de bespreking met het management en de met governance belaste personen van de verwachte soort en timing van uit te brengen rapportages, alsmede van overige communicatie, zowel schriftelijk als mondeling, met inbegrip van de controleverklaring, managementletters en communicatie met de met governance belaste personen;
– de bespreking met het management van de verwachte communicatie inzake de stand van zaken van de controlewerkzaamheden in de loop van de opdracht;
– communicatie met accountants van groepsonderdelen betreffende de verwachte soort en timing van uit te brengen rapportages en overige communicatie in verband met de controle van groepsonderdelen;
– de verwachte aard en timing van communicatie tussen leden van het opdrachtteam, met inbegrip van de aard en timing van de teambesprekingen en de timing van de beoordeling van uitgevoerde werkzaamheden;
– de vraag of er eventuele andere communicatie wordt verwacht met derden, met inbegrip van wettelijke of contractuele rapporteringsverplichtingen die uit de controle voortvloeien.

Significante factoren, voorbereidende opdrachtactiviteiten en kennis verkregen uit andere opdrachten

– het bepalen van passende materialiteitsniveaus overeenkomstig Standaard 320[184], inclusief waar van toepassing:
  • het bepalen van de materialiteit voor groepsonderdelen en communicatie daarvan naar de accountants van de groepsonderdelen overeenkomstig Standaard 600[185];
  • de voorlopige identificatie van significante onderdelen en van materieel belang zijnde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.
– de voorlopige identificatie van deelgebieden waar een groter risico op een afwijking van materieel belang kan bestaan;
– het effect van het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel, voor de aansturing, het toezicht en de beoordeling;
– de wijze waarop de accountant de leden van het opdrachtteam erop wijst dat zij bij het verzamelen en evalueren van controle-informatie een onderzoekende houding moeten handhaven en een professioneel-kritische instelling moeten aannemen;
– uitkomsten van voorgaande controles waarbij de effectieve werking van de interne beheersing werd geëvalueerd, met inbegrip van de aard van geïdentificeerde tekortkomingen en de maatregelen die zijn genomen om deze te verhelpen;
– de bespreking van aangelegenheden die van invloed kunnen zijn op de controle, met medewerkers van het kantoor die verantwoordelijk zijn voor het verlenen van andere diensten aan de entiteit;
– informatie waaruit de inzet van het management blijkt bij de opzet, implementatie en handhaving van een degelijke interne beheersing, met inbegrip van informatie waaruit blijkt dat deze interne beheersing passend gedocumenteerd is;
– het volume van de transacties, dat kan bepalen of het doelmatiger is dat de accountant op de interne beheersing steunt;
– het belang dat in de gehele entiteit aan de interne beheersing wordt gehecht om haar activiteiten op succesvolle wijze uit te voeren;
– significante ontwikkelingen met betrekking tot bedrijfsactiviteiten die van invloed zijn op de entiteit, met inbegrip van wijzigingen in de informatietechnologie en in bedrijfsprocessen, wisseling van kernpersonen binnen het management, alsmede overnames, fusies en desinvesteringen;

[184] Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*.
[185] Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 21, 22, 23 en 40(c).



- significante ontwikkelingen binnen de sector, zoals wijzigingen in sectorregelgeving en nieuwe financiële verslaggevingsvereisten;
- belangrijke wijzigingen in het stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals wijzigingen in de financiële verslaggevingsstandaarden;
- Andere significante ontwikkelingen zoals wijzigingen in het wetgevingskader die op de entiteit van invloed zijn.

Aard, timing en omvang van middelen

- de selectie van het opdrachtteam (met inbegrip van, indien noodzakelijk, de opdrachtkwaliteitsbeoordelaar) en de toewijzing van de controlewerkzaamheden aan de teamleden, inclusief de toewijzing van teamleden met een passende ervaring aan deelgebieden waar grotere risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan;
- opdrachtbudgettering, met inbegrip van de nodige tijd die moet worden gereserveerd voor deelgebieden waar grotere risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan.

315 Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten door het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing.

Ingangsdatum

2 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

3 De doelstelling van de accountant is het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en beweringen als gevolg van fraude of van fouten, door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, zodat een basis wordt verkregen voor het opzetten en implementeren van manieren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in te spelen.

Definities

4 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *beweringen* – al dan niet expliciete uitspraken door het management die in de financiële overzichten zijn opgenomen en door de accountant worden gebruikt bij het in aanmerking nemen van de verschillende soorten afwijkingen die kunnen voorkomen;
b. *bedrijfsrisico* – een risico dat voortkomt uit significante voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het achterwege laten van handelingen die een nadelig effect kunnen hebben op de mogelijkheid van de entiteit om haar doelstellingen te bereiken en haar strategieën uit te voeren, of dat voortkomt uit het vaststellen van ongepaste doelstellingen en strategieën;
c. *interne beheersing* – het proces dat is opgezet, wordt geïmplementeerd en onderhouden door de met governance belaste personen, het management en andere personeelsleden met als doel een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de doelstellingen van de entiteit met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en efficiëntie van de activiteiten alsmede de naleving van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving worden bereikt. De term 'interne beheersingsmaatregelen' slaat op alle aspecten van een of meer componenten van de interne beheersing;
d. *risico-inschattingswerkzaamheden* – de controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd met het oog op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, teneinde de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en beweringen als gevolg van fraude of van fouten te identificeren en in te schatten;
e. *significant risico* – een geïdentificeerd en ingeschat risico op een afwijking van materieel belang waaraan, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, tijdens de controle bijzondere aandacht moet worden besteed.

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

5 De accountant dient risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren om een basis te verkrijgen voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en beweringen. Risico-inschattingswerkzaamheden op zich verschaffen echter geen voldoende en geschikte controle-informatie waarop de accountant zijn controleoordeel kan baseren. (Zie Par. A1, A2, A3, A4, A5)

6 De risico-inschattingswerkzaamheden dienen het volgende te omvatten:
a. verzoeken om inlichtingen bij het management, bij de juiste personen binnen de interne auditfunctie (indien deze functie bestaat), en bij anderen binnen de entiteit die in de oordeelsvorming van de accountant over informatie kunnen beschikken die waarschijnlijk ondersteunend is bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; (Zie Par. A6, A7, A8, A9, A10, A11, A12 en A13)

b. cijferanalyses; (Zie Par. A14, A15, A16 en A17)
c. waarneming en inspectie. (Zie Par. A18)

7 De accountant dient te overwegen of de informatie die hij uit het proces van aanvaarding of continuering van de cliëntrelatie heeft verkregen relevant is voor het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang.

8 Indien de opdrachtpartner andere opdrachten voor de entiteit heeft uitgevoerd, dient hij te overwegen of de verkregen informatie relevant is voor het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang.

9 Indien de accountant voornemens is gebruik te maken van informatie die is verkregen uit eerdere ervaringen met de entiteit en/of uit controlewerkzaamheden die bij eerdere controles zijn uitgevoerd, dient hij na te gaan of er zich na de vorige controle veranderingen hebben voorgedaan die een effect kunnen hebben op de relevantie van deze informatie voor de lopende controle. (Zie Par. A19 en A20)

10 De opdrachtpartner en de andere kernleden van het opdrachtteam dienen te bespreken in welke mate de financiële overzichten van de entiteit vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang, en dienen de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op de feiten en omstandigheden van de entiteit te bespreken. De opdrachtpartner dient te bepalen welke aangelegenheden moeten worden meegedeeld aan de leden van het opdrachtteam die niet aan deze bespreking hebben deelgenomen. (Zie Par. A21, A22 en A23)

Het vereiste inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing

De entiteit en haar omgeving

11 De accountant dient inzicht te verwerven in:
a. de relevante sectorspecifieke factoren, regelgeving en andere externe factoren, met inbegrip van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; (Zie Par. A24, A25, A26, A27, A28 en A29)
b. de aard van de entiteit, met inbegrip van:
   1. haar activiteiten;
   2. haar eigendoms- en governancestructuur;
   3. de soorten investeringen die de entiteit doet en voornemens is te doen, met inbegrip van investeringen in voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten; en
   4. de wijze waarop de entiteit is gestructureerd en wordt gefinancierd;
   teneinde in staat te zijn inzicht te verwerven in de transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn te verwachten; (Zie Par. A30, A31, A32, A33 en A34)
c. de keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving, met inbegrip van de redenen voor wijzigingen in die grondslagen. De accountant dient te evalueren of de door de entiteit gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving geschikt zijn voor haar activiteiten en in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en met de grondslagen voor financiële verslaggeving die in de desbetreffende sector worden gebruikt; (Zie Par. A35)
d. de doelstellingen en strategieën van de entiteit alsmede de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's die tot risico's op een afwijking van materieel belang kunnen leiden; (Zie Par. A36, A37, A38, A39, A40, A41 en A42)
e. de wijze waarop de entiteit haar financiële prestaties meet en beoordeelt. (Zie Par. A43, A44, A45, A46, A47 en A48)

De interne beheersing van de entiteit

12 De accountant dient inzicht te verwerven in de interne beheersing die relevant is voor de controle. Hoewel de meeste voor een controle relevante interne beheersingsmaatregelen betrekking hebben op de financiële verslaggeving, zijn niet alle interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de financiële verslaggeving relevant voor de controle. Of een interne beheersingsmaatregel, alleen of in combinatie met andere interne beheersingsmaatregelen, relevant is voor de controle, is een kwestie van professionele oordeelsvorming door de accountant. (Zie Par. A49, A50, A51, A52, A53, A54, A55, A56, A57, A58, A59, A60, A61, A62, A63, A64, A65, A66, A67, A68, A69, A70, A71 en A72)

Aard en omvang van het inzicht in relevante interne beheersingsmaatregelen

13 Tijdens het verwerven van inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die voor de controle relevant zijn, dient de accountant de opzet van deze beheersingsmaatregelen te evalueren en na te gaan of ze zijn geïmplementeerd, door werkzaamheden uit te voeren in aanvulling op het

verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden van de entiteit. (Zie Par. A73, A74 en A75)

Componenten van de interne beheersing

Interne beheersingsomgeving

14 De accountant dient inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving. Als onderdeel van het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving dient de accountant te evalueren of:
a. het management, onder het toezicht van de met governance belaste personen, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft gecreëerd en in stand houdt; en
b. de sterke punten in de elementen van de interne beheersingsomgeving samen een geschikte basis vormen voor de andere componenten van de interne beheersing, en of deze andere componenten niet door tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving worden aangetast. (Zie Par. A76, A77, A78, A79, A80, A81, A82, A83, A84, A85 en A86)

Het risico-inschattingsproces van de entiteit

15 De accountant dient inzicht te verwerven in de vraag of er binnen de entiteit een proces bestaat voor:
a. het identificeren van bedrijfsrisico's die relevant zijn voor de doelstellingen van de financiële verslaggeving;
b. het inschatten van de significantie van deze risico's;
c. het inschatten van de waarschijnlijkheid dat deze risico's zich zullen voordoen; en
d. het nemen van beslissingen over te ondernemen acties om op deze risico's in te spelen. (Zie Par. A87)

16 Indien de entiteit een dergelijk proces heeft vastgesteld (hierna het risico-inschattingsproces van de entiteit genoemd), dient de accountant inzicht te verwerven in dat proces en in de resultaten ervan. Indien de accountant risico's op een afwijking van materieel belang identificeert die door het management niet zijn geïdentificeerd, dient hij te evalueren of er een onderliggend risico bestond van een type waarvan de accountant verwacht dat het door het risico-inschattingsproces van de entiteit wordt geïdentificeerd. Indien een dergelijk risico bestaat, dient de accountant inzicht te verwerven in de reden waarom het risico-inschattingsproces dat risico niet heeft geïdentificeerd, en dient hij te evalueren of het proces in de gegeven omstandigheden geschikt is of dient hij te bepalen of er sprake is van een significante tekortkoming in de interne beheersing met betrekking tot het risico-inschattingsproces van de entiteit.

17 Indien de entiteit geen dergelijk proces heeft vastgesteld of indien de entiteit over een ad-hocproces beschikt, dient de accountant met het management te bespreken of er bedrijfsrisico's zijn geïdentificeerd die relevant zijn voor de doelstellingen van de financiële verslaggeving en hoe daarop is ingespeeld. De accountant dient te evalueren of het ontbreken van een gedocumenteerd risico-inschattingsproces passend is in de gegeven omstandigheden, dan wel een significante tekortkoming in de interne beheersing vormt. (Zie Par. A88)

Het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, en de communicatie

18 De accountant dient inzicht te verwerven in het informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, dat relevant is voor de financiële verslaggeving, met inbegrip van:
a. de transactiestromen in de activiteiten van de entiteit die significant zijn voor de financiële overzichten;
b. de procedures, binnen zowel de IT- als handmatige systemen, waardoor de transacties tot stand worden gebracht, vastgelegd, verwerkt, naargelang nodig gecorrigeerd, overgenomen in het grootboek en in de financiële overzichten gerapporteerd;
c. de daarmee verband houdende administratieve vastleggingen, onderbouwende informatie en specifieke in de financiële overzichten opgenomen rekeningen die voor het tot stand brengen, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties worden gebruikt; dit omvat de correctie van onjuiste informatie en de wijze waarop informatie in het grootboek wordt verwerkt. De vastleggingen kunnen handmatig of elektronisch tot stand worden gebracht;
d. de wijze waarop in het informatiesysteem gebeurtenissen en omstandigheden, uitgezonderd transacties, die significant zijn voor de financiële overzichten worden vastgelegd;
e. het proces van financiële verslaggeving dat wordt gebruikt om de financiële overzichten van de entiteit op te stellen, met inbegrip van significante schattingen en toelichtingen; en
f. interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen, met inbegrip van journaalboekingen die geen standaardjournaalboekingen zijn en worden gebruikt om eenmalige, ongebruikelijke transacties of correcties vast te leggen. (Zie Par. A89, A90, A91, A92 en A93)

19 De accountant dient inzicht te verwerven in de wijze waarop de entiteit taken en verantwoordelijkheden met betrekking tot de financiële verslaggeving alsmede significante zaken in verband met de financiële verslaggeving meedeelt, met inbegrip van: (Zie Par. A94 en A95)
   a. communicatie tussen het management en de met governance belaste personen; en
   b. externe communicatie, bijvoorbeeld met regelgevende of toezichthoudende instanties.

Interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de controle

20 De accountant dient inzicht te verwerven in interne beheersingsactiviteiten die voor de controle relevant zijn, te weten die waarvan hij van oordeel is dat het noodzakelijk is dat hij er inzicht in krijgt om de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in te schatten en om verdere controlewerkzaamheden die op de ingeschatte risico's inspelen op te zetten. Een controle vereist niet dat de accountant inzicht verwerft in alle interne beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op alle significante transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen of op elke bewering die daarvoor relevant is. (Zie Par. A96, A97, A98, A99, A100, A101 en A102)
21 Bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsactiviteiten van de entiteit dient de accountant inzicht te verwerven in de wijze waarop de entiteit op uit IT voortkomende risico's heeft ingespeeld. (Zie Par. A103, A104 en A105)

Monitoring van interne beheersingsmaatregelen

22 De accountant dient inzicht te verwerven in de belangrijkste activiteiten die de entiteit uitvoert om de interne beheersing met betrekking tot de financiële verslaggeving te monitoren, met inbegrip van de activiteiten die verband houden met de interne beheersingsactiviteiten die voor de controle relevant zijn, alsmede in de wijze waarop de entiteit acties onderneemt ter correctie van tekortkomingen in haar interne beheersing. (Zie Par. A106, A107 en A108)
23 Indien de entiteit over een interne auditfunctie beschikt, dient de accountant inzicht te verwerven in de aard van de verantwoordelijkheden en de organisatorische positie van de interne auditfunctie, alsmede in de activiteiten die zijn uitgevoerd of die zijn uit te voeren. (Zie Par. A109, A110, A111, A112, A113, A114, A115 en A116)
24 De accountant dient inzicht te verwerven in de bronnen van de informatie die bij de monitoringactiviteiten van de entiteit wordt gebruikt en in de basis waarop het management de informatie voldoende betrouwbaar acht voor het doel. (Zie Par. A117)

Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

25 De accountant dient de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van:
   a. de financiële overzichten; en (Zie Par. A118, A119, A120 en A121)
   b. de beweringen met betrekking tot transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, (Zie Par. A122, A123, A124, A125 en A126)
   te identificeren en in te schatten om een basis voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden te verkrijgen.
26 Hiertoe dient de accountant:
   a. risico's te identificeren gedurende het gehele proces van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van relevante interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op deze risico's, rekening houdend met de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen; (Zie Par. A127 en A128)
   b. de geïdentificeerde risico's in te schatten en te evalueren of ze een diepgaande invloed op de financiële overzichten als geheel hebben en of ze mogelijk van invloed zijn op een groot aantal beweringen;
   c. de geïdentificeerde risico's te relateren aan wat op het niveau van beweringen verkeerd kan gaan, rekening houdend met de relevante interne beheersingsmaatregelen die de accountant voornemens is te toetsen; en (Zie Par. A129, A130 en A131)
   d. de waarschijnlijkheid van een afwijking in aanmerking te nemen, met inbegrip van de mogelijkheid van meerdere afwijkingen, en te overwegen of de mogelijke afwijking van een orde van grootte is dat ze tot een afwijking van materieel belang zou kunnen leiden.

Risico's waaraan tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed

27 Als onderdeel van de risico-inschatting zoals in paragraaf 25 beschreven, dient de accountant te bepalen of er geïdentificeerde risico's zijn die op grond van zijn oordeelsvorming significante risico's vormen. Bij het toepassen van deze oordeelsvorming dient de accountant de effecten van interne beheersingsmaatregelen die op het risico betrekking hebben, buiten beschouwing te laten.
28 Bij het toepassen van oordeelsvorming over de vraag welke risico's significante risico's zijn, dient de accountant ten minste rekening te houden met:

a. de vraag of het risico een frauderisico betreft;
b. de vraag of het risico verband houdt met recente significante ontwikkelingen op economisch, boekhoudkundig of ander gebied en daarom specifieke aandacht vereist;
c. de complexiteit van transacties;
d. de vraag of het risico verband houdt met significante transacties met verbonden partijen;
e. de mate van subjectiviteit bij het waarderen van financiële informatie met betrekking tot het risico, vooral als de waardering veel onzekerheid inhoudt; en
f. de vraag of het risico verband houdt met significante transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk lijken. (Zie Par. A132, A133, A134, A135 en A136)

29 Indien de accountant heeft bepaald dat er een significant risico bestaat, dient hij inzicht te verwerven in de interne beheersingsactiviteiten van de entiteit die op dat risico betrekking hebben. (Zie Par. A137, A138 en A139)

Risico's waarvoor gegevensgerichte controles alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen

30 Bij sommige risico's kan de accountant van oordeel zijn dat het niet mogelijk of praktisch uitvoerbaar is voldoende, en geschikte controle-informatie te verkrijgen door middel van gegevensgerichte controles alleen. Dergelijke risico's kunnen verband houden met de onnauwkeurige of onvolledige vastlegging van routinematige en significante transactiestromen of rekeningsaldi, waarvan de kenmerken vaak een hoge mate van geautomatiseerde gegevensverwerking met weinig of geen handmatige interventie mogelijk maken. In dergelijke gevallen zijn de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit die op dergelijke risico's betrekking hebben relevant voor de controle en dient de accountant er inzicht in te verwerven. (Zie Par. A140, A141 en A142)

Bijstelling van de risico-inschatting

31 De door de accountant gemaakte inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen kan in de loop van de controle veranderen naarmate aanvullende controle-informatie wordt verkregen. Indien de accountant uit de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden controle-informatie verkrijgt, of als nieuwe controle-informatie wordt verkregen, en deze informatie niet in overeenstemming is met de controle-informatie waarop hij zijn eerste inschatting heeft gebaseerd, dient hij zijn inschatting bij te stellen en de verdere geplande controlewerkzaamheden daarop af te stemmen. (Zie Par. A143)

Documentatie

32 De accountant dient de volgende punten in de controledocumentatie op te nemen:[186]
a. de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam indien vereist op grond van paragraaf 10, en de significante beslissingen die zijn genomen;
b. de belangrijke elementen van het verworven inzicht in elk van de in paragraaf 11 gespecificeerde aspecten van de entiteit en haar omgeving alsmede in elk van de in de paragrafen 14–24 gespecificeerde componenten van de interne beheersing; de informatiebronnen waaruit dat inzicht werd verkregen; en de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden;
c. de geïdentificeerde en ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en beweringen zoals op grond van paragraaf 25 vereist; en
d. de risico's, en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen waarin de accountant inzicht heeft verworven, die zijn geïdentificeerd als gevolg van de vereisten in de paragrafen 27–30. (Zie Par. A144, A145, A146 en A147)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden (Zie Par. 5)

A1 Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de interne beheersing van de entiteit (hierna 'inzicht in de entiteit' genoemd) is een continu, dynamisch proces van het verzamelen, actualiseren en analyseren van informatie gedurende de gehele controle. Het inzicht vormt een referentiekader waarbinnen de accountant de controle plant en professionele oordeelsvorming toepast gedurende de gehele controle, bijvoorbeeld bij:
- het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten;

[186] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11, en A6.

- het bepalen van de materialiteit in overeenstemming met Standaard 320;[187]
- het overwegen of de keuze en toepassing van de grondslagen voor financiële verslaggeving passend zijn en of de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen adequaat zijn;
- het bepalen van de gebieden waaraan tijdens de controle mogelijk speciale aandacht moet worden besteed, zoals transacties met verbonden partijen, het nagaan in welke mate het passend is dat het management de continuïteitsveronderstelling hanteert, of het onderzoeken van het zakelijke doel van transacties;
- het ontwikkelen van verwachtingen die bij de uitvoering van cijferanalyses zullen worden gebruikt;
- het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen; en
- het evalueren of voldoende controle-informatie is verkregen en of deze geschikt is, zoals de geschiktheid van veronderstellingen en van mondelinge en schriftelijke bevestigingen van het management.

A2 De informatie die is verkregen uit het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden kan door de accountant worden gebruikt als controle-informatie ter onderbouwing van de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang. Bovendien kan de accountant controle-informatie verkrijgen over transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen en daarmee verband houdende beweringen alsmede over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, zelfs indien deze werkzaamheden niet specifiek als gegevensgerichte controles of als toetsingen van interne beheersingsmaatregelen waren gepland. De accountant kan er om redenen van efficiëntie ook voor opteren om gegevensgerichte controles of toetsingen van interne beheersingsmaatregelen gelijktijdig met risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren.

A3 De accountant past professionele oordeelsvorming toe om de omvang van het vereiste inzicht te bepalen. Het belangrijkste aandachtspunt van de accountant is of het verworven inzicht volstaat om aan de in deze Standaard vermelde doelstelling te voldoen. Het algehele inzicht dat de accountant nodig heeft is minder diepgaand dan het inzicht dat het management bezit bij het leiden van de entiteit.

A4 De in te schatten risico's omvatten zowel die welke het gevolg zijn van fouten, als die welke het gevolg zijn van fraude. Beide worden in deze Standaard behandeld. De significantie van fraude is echter zodanig dat in Standaard 240 verdere vereisten en leidraden zijn opgenomen met betrekking tot inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden voor het verkrijgen van informatie die wordt gebruikt om de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude te identificeren.[188]

A5 Hoewel van de accountant vereist wordt alle in paragraaf 6 beschreven risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren tijdens het verwerven van het vereiste inzicht in de entiteit (Zie Par. 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23 en 24), wordt niet van de accountant vereist dat hij voor elk aspect van deze kennisverwerving al deze werkzaamheden uitvoert. Er kunnen andere werkzaamheden worden uitgevoerd indien de informatie die daaruit kan worden verkregen nuttig kan zijn bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang. Voorbeelden van dergelijke werkzaamheden zijn:

- het beoordelen van informatie verkregen uit externe bronnen, zoals handels- en economische tijdschriften; rapporten van analisten, banken of kredietbeoordelaars; of publicaties van regelgevende of toezichthoudende instanties of financiële publicaties;
- het verzoeken om inlichtingen bij de externe juridisch adviseur van de entiteit of bij deskundigen op het gebied van waardering op wie de entiteit een beroep heeft gedaan.

Verzoeken om inlichtingen bij het management en bij anderen binnen de entiteit (Zie Par. 6(a))

A6 Een groot deel van de informatie die de accountant uit zijn verzoeken om inlichtingen heeft verkregen, is afkomstig van het management en van degenen die verantwoordelijk zijn voor de financiële verslaggeving. De accountant kan ook informatie verkrijgen door middel van verzoeken om inlichtingen bij de interne auditfunctie, indien de entiteit over een dergelijke functie beschikt, en ook bij anderen binnen de entiteit.

A7 De accountant kan tevens informatie verkrijgen, of een ander perspectief bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang, door middel het verzoeken om inlichtingen bij anderen binnen de entiteit en ook bij andere werknemers met verschillende bevoegdheidsniveaus. Bijvoorbeeld:

[187] Standaard 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle*.
[188] Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23 en 24.

- verzoeken om inlichtingen bij de met governance belaste personen kunnen de accountant helpen om de omgeving waarin de financiële overzichten zijn opgesteld te begrijpen. Standaard 260[189] onderkent het belang van effectieve wederzijdse communicatie als hulpmiddel voor de accountant bij het verkrijgen van informatie in dit verband van de met governance belaste personen;
- het verzoeken om inlichtingen bij interne auditmedewerkers kan informatie verschaffen over de interne auditwerkzaamheden die gedurende het boekjaar zijn uitgevoerd met betrekking tot de opzet en effectieve werking van de interne beheersing van de entiteit en over de vraag of het management bevredigend op de bevindingen uit deze werkzaamheden heeft gereageerd;
- het verzoeken om inlichtingen bij werknemers die betrokken zijn bij het tot stand brengen, verwerken of vastleggen van complexe of ongebruikelijke transacties kan de accountant helpen bij het evalueren in welke mate de keuze en toepassing van bepaalde grondslagen voor financiële verslaggeving passend zijn;
- het verzoeken om inlichtingen bij de interne juridisch adviseur kan informatie verschaffen over aangelegenheden als rechtszaken, de naleving van wet- en regelgeving, kennis van fraude of vermoede fraude die van invloed is op de entiteit, garanties, verplichtingen na verkoop, overeenkomsten (zoals joint ventures) met zakenpartners en de betekenis van contractuele bepalingen;
- het verzoeken om inlichtingen bij marketing- of verkoopmedewerkers kan informatie verschaffen over wijzigingen in de marketingstrategieën van de entiteit, verkooptrends of contractuele overeenkomsten met cliënten.

A8 Aangezien het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving een voortdurend, dynamisch proces is, kunnen de verzoeken om inlichtingen van de accountant gedurende de hele controleopdracht plaatsvinden.

Verzoeken om inlichtingen bij de interne auditfunctie

A9 Indien een entiteit over een interne auditfunctie beschikt, kunnen verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de functie informatie verschaffen die voor de accountant nuttig is bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, alsmede bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen. Bij het uitvoeren van haar werkzaamheden zal de interne auditfunctie waarschijnlijk inzicht hebben verworven in de activiteiten en bedrijfsrisico's op de entiteit en kan het bevindingen hebben gebaseerd op haar werkzaamheden, zoals onderkende tekortkomingen in de interne beheersing of risico's, die waardevolle input kunnen verschaffen voor het inzicht van de accountant in de entiteit, de risico-inschattingen van de accountant of andere aspecten van de controle. De verzoeken om inlichtingen van de accountant worden derhalve gedaan ongeacht de vraag of de accountant verwacht van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik te zullen maken teneinde de aard of timing van uit te voeren controlewerkzaamheden aan te passen, of de omvang hiervan te verminderen.[190] Verzoeken om inlichtingen die in het bijzonder relevant zijn kunnen zowel aangelegenheden betreffen die de interne auditfunctie heeft besproken met de met governance belaste personen als de uitkomsten van het proces van risico-inschatting van de interne auditfunctie zelf.

A10 Indien op basis van de reacties op de verzoeken om inlichtingen van de accountant blijkt dat er bevindingen zijn die relevant kunnen zijn voor de financiële verslaggeving van de entiteit en voor de controle, kan de accountant het als passend beschouwen om over te gaan tot het lezen van daaraan gerelateerde rapportages van de interne auditfunctie. Voorbeelden van rapportages van de interne auditfunctie die relevant kunnen zijn omvatten de strategie- en planningsdocumenten van de functie, alsmede rapportages die de bevindingen van onderzoeken van de interne auditfunctie beschrijven en die zijn opgesteld voor het management of voor de met governance belaste personen.

A11 Bovendien, overeenkomstig Standaard 240[191], indien de interne auditfunctie informatie aan de accountant verschaft met betrekking tot feitelijke, vermoede of vermeende fraude, houdt de accountant hier rekening mee bij het door de accountant identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten.

A12 Juiste personen binnen de interne auditfunctie bij wie verzoeken om inlichtingen worden gedaan, zijn degenen die, naar het oordeel van de accountant, over passende kennis, ervaring en autoriteit beschikken zoals de chief internal audit executive, of, afhankelijk van de omstandigheden, overige medewerkers binnen de interne auditfunctie. De accountant kan het tevens passend achten om met deze personen periodiek overleg te plegen.

[189] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 4(b).
[190] De relevante vereisten zijn opgenomen in Standaard 610 (Herzien).
[191] Standaard 240, paragraaf 19

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector (Zie Par. 6)

A13 Accountants van entiteiten in de publieke sector hebben vaak aanvullende verantwoordelijkheden met betrekking tot interne beheersing en het naleven van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Verzoeken om inlichtingen bij juiste personen van de interne auditfunctie kunnen de accountant ondersteunen bij het identificeren van het risico van het materiële niet-naleven van van toepassing zijnde wet- en regelgeving, alsmede van het risico van tekortkomingen in de interne beheersing inzake de financiële verslaggeving.

Cijferanalyses (Zie Par. 6(b))

A14 Als risico-inschattingswerkzaamheden uitgevoerde cijferanalyses kunnen aspecten van de entiteit aan het licht brengen waarvan de accountant niet op de hoogte was en kunnen helpen bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang teneinde een basis te verkrijgen voor het opzetten en implementeren van manieren om op de ingeschatte risico's in te spelen. Als risico-inschattingswerkzaamheden uitgevoerde cijferanalyses kunnen zowel financiële als niet-financiële informatie omvatten, bijvoorbeeld het verband tussen omzet en de oppervlakte van de verkoopruimte of het volume van de verkochte goederen.

A15 Cijferanalyses kunnen helpen bij het identificeren van het bestaan van ongebruikelijke transacties of gebeurtenissen, alsmede bedragen, ratio's en trends die kunnen duiden op aangelegenheden die gevolgen hebben voor de controle. Geïdentificeerde ongebruikelijke of onverwachte verbanden kunnen de accountant helpen bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang, met name risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

A16 Als deze cijferanalyses echter gebruikmaken van op een hoog niveau samengevoegde gegevens (wat het geval kan zijn bij cijferanalyses die worden uitgevoerd in het kader van risico-inschattingswerkzaamheden), geven de resultaten van deze cijferanalyses slechts een eerste globale indicatie of er al dan niet sprake is van een afwijking van materieel belang. Bijgevolg kan in die gevallen de beschouwing van andere informatie die bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang is verzameld samen met de resultaten van deze cijferanalyses de accountant helpen bij het verwerven van inzicht in en het evalueren van de resultaten van de cijferanalyses.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A17 Sommige kleinere entiteiten hebben geen tussentijdse of maandelijkse financiële informatie die voor cijferanalyses kan worden gebruikt. In dat geval is het mogelijk dat, hoewel de accountant in staat kan zijn om beperkte cijferanalyses voor de planning van de controle uit te voeren dan wel om bepaalde informatie te verkrijgen via het inwinnen van inlichtingen, de accountant de uitvoering van cijferanalyses moet plannen om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten indien een voorlopig concept van de financiële overzichten van de entiteit beschikbaar is.

Waarneming en inspectie (Zie Par. 6(c))

A18 Waarnemingen en inspecties kunnen het verzoeken om inlichtingen bij het management en bij anderen ondersteunen, en kunnen tevens informatie verschaffen over de entiteit en haar omgeving. Voorbeelden van dergelijke controlewerkzaamheden zijn de waarneming of inspectie van:

- de activiteiten van de entiteit;
- documentatie (zoals ondernemingsplannen en bedrijfsstrategieën), administratieve vastleggingen en handboeken over de interne beheersing;
- verslagen opgesteld door het management (zoals kwartaalverslagen van het management en tussentijdse financiële overzichten) en de met governance belaste personen (zoals notulen van vergaderingen van de raad van bestuur);
- de panden en fabrieksinstallaties van de entiteit.

In eerdere verslagperiodes verkregen informatie (Zie Par. 9)

A19 De ervaring van de accountant met de entiteit en de controlewerkzaamheden die bij eerdere controles zijn uitgevoerd, kunnen de accountant informatie verschaffen over zaken als:

- afwijkingen in het verleden en of deze al dan niet tijdig zijn gecorrigeerd;
- de aard van de entiteit en haar omgeving, en haar interne beheersing (met inbegrip van tekortkomingen in de interne beheersing);
- significante wijzigingen in de entiteit of haar activiteiten sinds de vorige verslagperiode die de accountant kunnen helpen bij het verwerven van voldoende inzicht in de entiteit om

risico’s op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten.

A20 Van de accountant wordt vereist dat deze bepaalt of de in eerdere verslagperiodes verkregen informatie nog steeds relevant is indien hij voornemens is die informatie in het kader van de lopende controle te gebruiken. De reden hiervoor is dat wijzigingen in de interne beheersingsomgeving bijvoorbeeld van invloed kunnen zijn op de relevantie van de informatie die in het voorgaande jaar is verkregen. Om na te gaan of er zich wijzigingen hebben voorgedaan die mogelijk van invloed zijn op de relevantie van deze informatie, kan de accountant om inlichtingen verzoeken en andere passende controlewerkzaamheden uitvoeren, zoals lijncontroles van relevante systemen.

Bespreking tussen de leden van het opdrachtteam (Zie Par. 10)

A21 De bespreking tussen de leden van het opdrachtteam van de mate waarin de financiële overzichten van de entiteit vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang:
- biedt meer ervaren leden van het opdrachtteam, waaronder de opdrachtpartner, de gelegenheid om de op hun kennis van de entiteit gebaseerde inzichten met de anderen te delen;
- biedt de leden van het opdrachtteam de mogelijkheid om informatie uit te wisselen over de bedrijfsrisico’s waaraan de entiteit is blootgesteld en over hoe en waar de financiële overzichten mogelijk vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of fouten;
- helpt de leden van het opdrachtteam om een beter inzicht te verwerven in de mogelijkheid dat een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten kan voorkomen in de specifieke gebieden die aan hen zijn toegewezen, en om inzicht te verwerven in hoe de resultaten van de door hen uitgevoerde controlewerkzaamheden van invloed kunnen zijn op andere aspecten van de controle, met inbegrip van beslissingen over de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden;
- verschaft een platform waarop de leden van het opdrachtteam communiceren en nieuwe informatie uitwisselen die gedurende de controle is verkregen en die van invloed kan zijn op de inschatting van de risico’s op een afwijking van materieel belang of op de controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd om op deze risico’s in te spelen;
- Standaard 240 bevat verdere vereisten en leidraden met betrekking tot de bespreking van de frauderisico’s tussen de leden van het opdrachtteam.[192]

A22 Het is niet altijd noodzakelijk of praktisch uitvoerbaar dat alle leden op een bespreking aanwezig zijn (bijvoorbeeld bij een controle die meerdere locaties betreft), en het is evenmin noodzakelijk dat alle leden van het opdrachtteam op de hoogte worden gebracht van alle beslissingen die tijdens de bespreking zijn genomen. De opdrachtpartner kan bepaalde aangelegenheden bespreken met de kernleden van het opdrachtteam, met inbegrip van, indien nodig geacht, deskundigen en de personen die verantwoordelijk zijn voor de controle van groepsonderdelen, en kan besprekingen met anderen delegeren, rekening houdend met de omvang van de communicatie die door iedereen in het opdrachtteam noodzakelijk wordt geacht. Een door de opdrachtpartner goedgekeurd communicatieplan kan nuttig zijn.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A23 Veel controles van kleine entiteiten worden volledig uitgevoerd door de opdrachtpartner (die een zelfstandig werkende accountant kan zijn). In dat geval is het de opdrachtpartner die in overweging moet nemen in welke mate de financiële overzichten van de entiteit vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of fouten, aangezien hij persoonlijk de planning van de controle heeft verricht.

Het vereiste inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing

De entiteit en haar omgeving

Sectorgebonden factoren, regelgevingsfactoren en andere externe factoren (Zie Par. 11(a))

Sectorgebonden factoren

A24 Relevante sectorgebonden factoren zijn onder meer de omstandigheden in de sector, zoals de concurrentieomgeving, de relaties met leveranciers en klanten, en technologische ontwikkelingen. Voorbeelden van zaken waarmee de accountant rekening kan houden, zijn:

[192] Standaard 240, paragraaf 15.

- de markt en concurrentie, met inbegrip van de vraag, capaciteit en prijsconcurrentie;
- cyclische of seizoensgebonden activiteit;
- de technologie met betrekking tot de producten van de entiteit;
- de energievoorziening en -kosten.

A25 De sector waarin de entiteit actief is, kan aanleiding geven tot specifieke risico's op een afwijking van materieel belang die voortkomt uit de aard van de activiteit of de mate van regulering. Zo kunnen langlopende contracten significante schattingen van opbrengsten en kosten bevatten die aanleiding geven tot risico's op een afwijking van materieel belang. In dergelijke gevallen is het belangrijk dat in het opdrachtteam medewerkers met voldoende relevante kennis en ervaring zijn opgenomen.[193]

Regelgevingsfactoren

A26 Het regelgevingskader behoort tot de relevante regelgevingsfactoren. Het regelgevingskader omvat onder meer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de juridische en politieke omgeving. Voorbeelden van aangelegenheden waarmee de accountant rekening kan houden, zijn:

- de verslaggevingsprincipes en sectorspecifieke praktijken inzake administratieve verwerking;
- het regelgevingskader voor een gereguleerde sector;
- de wet- en regelgeving die in significante mate van invloed zijn op de activiteiten van de entiteit, met inbegrip van directe toezichthoudende activiteiten;
- belastingen (vennootschaps- en andere belastingen);
- het overheidsbeleid dat op dat moment van invloed is op de uitvoering van de activiteiten van de entiteit, zoals het monetaire beleid, met inbegrip van deviezencontroles, het begrotingsbeleid, financiële stimuleringsmaatregelen (bijvoorbeeld programma's voor overheidssteun) en het beleid inzake douanerechten of handelsbelemmeringen;
- milieueisen die van invloed zijn op de activiteiten van de sector en de entiteit.

A27 Standaard 250 bevat een aantal specifieke vereisten met betrekking tot het wet- en regelgevingskader dat van toepassing is op de entiteit en de branche of sector waarin zij actief is.[194]

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A28 Bij controles van entiteiten in de publieke sector is het mogelijk dat wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften van invloed zijn op de activiteiten van de entiteit. Het is essentieel dat deze elementen in aanmerking worden genomen bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving.

Andere externe factoren

A29 Voorbeelden van andere externe factoren die op de entiteit van invloed zijn en waarmee de accountant rekening kan houden, zijn de algemene economische omstandigheden, de rentevoeten, de beschikbaarheid van financiering, de inflatie en de revaluatie van een munteenheid.

Aard van de entiteit (Zie Par. 11(b))

A30 Inzicht in de aard van een entiteit stelt de accountant in staat zaken te begrijpen zoals:

- of de entiteit al dan niet een complexe structuur heeft, bijvoorbeeld met dochtermaatschappijen of andere groepsonderdelen op meerdere locaties. Complexe structuren brengen vaak kwesties met zich mee die aanleiding kunnen geven tot risico's op een afwijking van materieel belang. Deze kwesties kunnen betrekking hebben op de vraag of goodwill, joint ventures, investeringen of voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten op de juiste wijze administratief zijn verwerkt;
- de eigendomsstructuur en relaties tussen eigenaren en andere personen of entiteiten. Deze kennis helpt bij het bepalen of transacties met verbonden partijen zijn geïdentificeerd en op de juiste wijze administratief zijn verwerkt. Standaard 550[195] stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor de elementen die de accountant in aanmerking moet nemen met betrekking tot verbonden partijen.

A31 Voorbeelden van aangelegenheden waarmee de accountant bij het verwerven van inzicht in de aard van de entiteit rekening kan houden, zijn:

- bedrijfsactiviteiten, zoals:
  - de aard van opbrengstenbronnen, producten, diensten en markten, alsmede de

[193] Standaard 220, *Kwaliteitscontrole voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 14.
[194] Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 12.
[195] Standaard 550, *Verbonden partijen.*

betrokkenheid bij elektronische handel zoals verkoop- en marketingactiviteiten via internet;
    - de uitoefening van activiteiten (bijvoorbeeld productiefasen en -methoden, of activiteiten die aan milieurisico's zijn blootgesteld);
    - samenwerkingsverbanden, joint ventures en uitbesteding van activiteiten;
    - de geografische spreiding en indeling van de sector in segmenten;
    - de locatie van productievestigingen, magazijnen en kantoren, alsmede de locatie en hoeveelheden van voorraden;
    - de belangrijkste klanten en belangrijke leveranciers van goederen en diensten, arbeidsovereenkomsten (waaronder het bestaan van cao's, pensioenrechten en andere vergoedingen na uitdiensttreding, aandelenoptie- of incentiveregelingen en overheidsvoorschriften met betrekking tot arbeidsaangelegenheden);
    - activiteiten en kosten in verband met onderzoek en ontwikkeling;
    - transacties met verbonden partijen.
- investeringen en investeringsactiviteiten, zoals:
    - geplande en recent uitgevoerde verwervingen/overnames of desinvesteringen/afstotingen;
    - investeringen in en verkoop van effecten en leningen;
    - kapitaalinvesteringen;
    - investeringen in niet-geconsolideerde entiteiten, met inbegrip van maatschappen, joint ventures en voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten.
- financiering en financieringsactiviteiten, zoals:
    - belangrijke dochtermaatschappijen en verbonden entiteiten, met inbegrip van geconsolideerde en niet-geconsolideerde structuren;
    - structuur van de schulden en kredietvoorwaarden, met inbegrip van niet in de balans opgenomen financierings- en leaseovereenkomsten;
    - uiteindelijk gerechtigden (lokaal, buitenlands, zakelijke reputatie en ervaring) en verbonden partijen;
    - gebruik van afgeleide financiële instrumenten;
- financiële verslaggeving, zoals:
    - verslaggevingsprincipes en sectorspecifieke praktijken, met inbegrip van sectorspecifieke significante categorieën (bijvoorbeeld leningen en investeringen bij banken, of onderzoek en ontwikkeling bij farmaceutische bedrijven);
    - praktijken inzake opbrengstverantwoording;
    - administratieve verwerking tegen reële waarde;
    - in vreemde valuta luidende activa, verplichtingen en transacties;
    - administratieve verwerking van ongebruikelijke of complexe transacties, met inbegrip van transacties in controversiële of nieuwe gebieden (bijvoorbeeld administratieve verwerking van op aandelen gebaseerde personeelsbeloningen).

A32 Significante wijzigingen binnen de entiteit ten opzichte van voorgaande verslagperiodes kunnen risico's op een afwijking van materieel belang doen ontstaan of veranderen.

Aard van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten

A33 Een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit (ook wel *special-purposeentity* of *special-purpose vehicle* genoemd) is een entiteit die doorgaans voor een zeer beperkt en welomschreven doel wordt opgericht, zoals een leasing of securitisatie van financiële activa, dan wel om onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteiten uit te voeren. Zij kan de vorm aannemen van een vennootschap, een trust, een maatschap of een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid. Vaak is het zo dat de entiteit namens welke de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit tot stand is gebracht activa transfereert naar deze laatste (bijvoorbeeld als onderdeel van een transactie waarbij financiële activa van de balans worden gehaald), het recht verkrijgt om de activa van de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit te gebruiken, of diensten uitvoert voor de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit, terwijl andere partijen mogelijk financiering verschaffen aan de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit. Zoals Standaard 550 aangeeft, kan een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit in bepaalde omstandigheden een verbonden partij van de entiteit zijn.[196]

A34 Stelsels inzake financiële verslaggeving specificeren vaak gedetailleerde voorwaarden die geacht worden vergelijkbaar te zijn met die van zeggenschap, of omstandigheden waaronder moet worden overwogen om de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit in de consolidatiekring op te nemen. De interpretatie van de door dergelijke stelsels gestelde vereisten vergt vaak een gedetailleerde kennis van de relevante overeenkomsten waarbij de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit is betrokken.

[196] Standaard 550, paragraaf A7.

De keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving (Zie Par. 11(c))

A35 Inzicht in de keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving kan aangelegenheden omvatten als:
- de methodes die de entiteit hanteert om significante en ongebruikelijke transacties administratief te verwerken;
- het effect van significante grondslagen voor financiële verslaggeving op controversiële of nieuwe gebieden waarvoor gezaghebbende leidraden ontbreken of waarover geen consensus bestaat;
- wijzigingen in de door de entiteit gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving;
- standaarden inzake financiële verslaggeving en wet- en regelgeving die nieuw zijn voor de entiteit alsmede het moment en de wijze waarop de entiteit deze vereisten voor het eerst zal toepassen.

Doelstellingen en strategieën en daarmee verband houdende bedrijfsrisico's (Zie Par.11(d))

A36 De entiteit oefent haar activiteiten uit in de context van sectorgebonden factoren, regelgevingsfactoren en andere interne en externe factoren. Om op deze factoren in te spelen, stellen de leden van het management of de met governance belaste personen doelstellingen vast die de algehele plannen voor de entiteit vormen. Strategieën vormen de benaderingswijzen waarop het management haar doelstellingen tracht te bereiken. De doelstellingen en strategieën van een entiteit kunnen in de loop van de tijd veranderen.

A37 De term 'bedrijfsrisico' heeft een ruimere betekenis dan het risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, hoewel dit laatste risico wel tot de bedrijfsrisico's behoort. Een bedrijfsrisico kan het gevolg zijn van veranderingen of complexiteit. Het niet inzien van de noodzaak tot verandering kan ook aanleiding geven tot een bedrijfsrisico. Een bedrijfsrisico kan bijvoorbeeld voortkomen uit:
- de ontwikkeling van nieuwe producten of diensten die mogelijk geen succes zijn;
- een markt die, zelfs als deze met goed gevolg is ontwikkeld, een product of dienst niet op adequate wijze ondersteunt; of
- gebreken in een product of dienst die tot aansprakelijkheid en reputatieschade kunnen leiden.

A38 Inzicht in de bedrijfsrisico's waarmee de entiteit wordt geconfronteerd vergroot de kans op het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang, omdat de meeste bedrijfsrisico's uiteindelijk financiële gevolgen hebben en bijgevolg van invloed zijn op de financiële overzichten. De accountant is echter niet verantwoordelijk voor het identificeren of inschatten van alle bedrijfsrisico's, omdat niet alle bedrijfsrisico's risico's op een afwijking van materieel belang doen ontstaan.

A39 Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in aanmerking kan nemen bij het verwerven van inzicht in de doelstellingen, strategieën en daarmee verband houdende bedrijfsrisico's van de entiteit die kunnen leiden tot een risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, zijn:
- ontwikkelingen in de sector (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou kunnen zijn dat de entiteit niet het personeel of de knowhow heeft om met de veranderingen in de sector om te gaan);
- nieuwe producten en diensten (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou een verhoogde productaansprakelijkheid kunnen zijn);
- de uitbreiding van het bedrijf (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou kunnen zijn dat de vraag niet nauwkeurig is ingeschat);
- nieuwe voorschriften inzake administratieve verwerking (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou kunnen zijn een onvolledige of onjuiste implementatie of hogere kosten);
- vereisten op grond van regelgeving (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou kunnen zijn een verhoogd juridisch risico);
- huidige en toekomstige financieringsbehoeften (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou kunnen zijn het verlies van financiering doordat de entiteit niet staat is haar verplichtingen na te komen);
- het gebruik van informatietechnologie (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou kunnen zijn dat systemen en processen onverenigbaar zijn);
- de gevolgen van de implementatie van een strategie, in het bijzonder gevolgen die tot nieuwe voorschriften inzake administratieve verwerking zullen leiden (een mogelijk daarmee verband houdend bedrijfsrisico zou kunnen zijn de onvolledige of onjuiste implementatie daarvan).

A40 Een bedrijfsrisico kan een direct gevolg hebben voor het risico op een afwijking van materieel belang voor transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen op het niveau van beweringen of

van financiële overzichten. Zo kan het bedrijfsrisico dat voorkomt uit een inkrimpend klantenbestand het risico op een afwijking van materieel belang in verband met de waardering van vorderingen verhogen. Hetzelfde risico kan echter, vooral als het samengaat met een krimpende economie, ook gevolgen op langere termijn hebben, waarmee de accountant rekening houdt bij de inschatting in welke mate de continuïteitsveronderstelling passend is. Bij het inschatten of een bedrijfsrisico kan leiden tot een risico op een afwijking van materieel belang wordt bijgevolg rekening gehouden met de omstandigheden van de entiteit.
Voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang zijn opgenomen in bijlage 2.

A41 Gewoonlijk identificeert het management bedrijfsrisico's en ontwikkelt het benaderingen om op die risico's in te spelen. Een dergelijk risico-inschattingsproces maakt deel uit van de interne beheersing en wordt behandeld in paragraaf 15 en de paragrafen A87–A88.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A42 Bij controles van entiteiten in de publieke sector kunnen de 'doelstellingen van het management' worden beïnvloed door punten van zorg over de publieke verantwoordingsplicht en kunnen ze doelstellingen bevatten die hun oorsprong vinden in wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

Meting en beoordeling van de financiële prestaties van de entiteit (Zie Par. 11(e))

A43 Het management en anderen meten en beoordelen elementen die zij belangrijk achten. Prestatiemetingen, zowel externe als interne, leggen druk op de entiteit. Deze druk kan het management ertoe aanzetten maatregelen te nemen om de bedrijfsprestaties te verbeteren of om in de financiële overzichten afwijkingen op te nemen. Daarom kan het verwerven van inzicht in de prestatiemetingen van de entiteit de accountant helpen bij het overwegen of de druk om prestatiedoelstellingen te realiseren tot gevolg kan hebben dat het management maatregelen neemt die de risico's op een afwijking van materieel belang vergroten, waaronder die welke het gevolg zijn van fraude. Zie Standaard 240 voor vereisten en leidraden met betrekking tot frauderisico's.

A44 De meting en beoordeling van financiële prestaties is niet hetzelfde als het monitoren van interne beheersingsmaatregelen (besproken als een onderdeel van de interne beheersing in de paragrafen A106–A117), hoewel ze mogelijk overlappende doelstellingen hebben:
- de meting en beoordeling van prestaties is gericht op de vraag of de bedrijfsprestaties aan de door het management (of derden) vastgestelde doelstellingen voldoen;
- het monitoren van interne beheersingsmaatregelen is specifiek gericht op de effectieve werking van de interne beheersing.

In sommige gevallen kunnen prestatie-indicatoren echter ook informatie verschaffen die het management in staat stelt tekortkomingen in de interne beheersing te identificeren.

A45 Voorbeelden van intern gegenereerde informatie die door het management wordt gebruikt voor het meten en beoordelen van financiële prestaties en waarmee de accountant rekening kan houden, zijn:
- belangrijke (financiële en niet-financiële) prestatie-indicatoren en kernratio's, trends en bedrijfsstatistieken;
- vergelijkingen van financiële prestaties tussen verslagperiodes;
- budgetten, prognoses, verschillenanalyses, gesegmenteerde informatie en prestatieverslagen op divisie-, afdelings- of ander niveau;
- maatstaven voor de personeelsprestaties en beleid inzake op incentives gebaseerde beloningen;
- vergelijking van de prestaties van de entiteit met die van de concurrentie.

A46 Externe partijen kunnen ook overgaan tot de meting en beoordeling van de financiële prestaties van de entiteit. Zo kan externe informatie, zoals rapporten van analisten en kredietbeoordelaars, nuttige informatie zijn voor de accountant. Dergelijke rapporten zijn vaak bij de gecontroleerde entiteit zelf te verkrijgen.

A47 Interne metingen kunnen de aandacht vestigen op onverwachte resultaten of trends die vereisen dat het management de oorzaak ervan bepaalt en corrigerende maatregelen neemt (met inbegrip van, in sommige gevallen, het tijdig detecteren en corrigeren van afwijkingen). Prestatiemetingen kunnen voor de accountant ook een aanwijzing zijn van het feit dat risico's op een afwijking van daarmee verband houdende informatie in de financiële overzichten daadwerkelijk bestaan. Zo kunnen prestatiemetingen aangeven dat de entiteit een ongewoon snelle groei doormaakt of ongewoon winstgevend is in vergelijking met andere entiteiten in dezelfde sector. Deze informatie kan, vooral in combinatie met andere factoren zoals beloningen in de vorm van op prestaties gebaseerde bonussen of incentives, een aanwijzing zijn voor het mogelijke risico op tendentie vanwege het management bij het opstellen van de financiële overzichten.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A48 Kleinere entiteiten hebben vaak geen processen voor het meten en beoordelen van financiële prestaties. Het verzoeken om inlichtingen bij het management kan aan het licht brengen dat het management zich baseert op bepaalde belangrijke indicatoren voor het beoordelen van financiële prestaties en het nemen van passende maatregelen. Indien dergelijke verzoeken aan het licht brengen dat er geen prestatiemetingen of -beoordelingen bestaan, kan er een verhoogd risico bestaan dat afwijkingen niet worden gedetecteerd en gecorrigeerd.

Interne beheersing van de entiteit (Zie Par. 12)

A49 Inzicht in de interne beheersing is voor de accountant een hulpmiddel bij het identificeren van soorten mogelijke afwijkingen en factoren die van invloed zijn op de risico's op een afwijking van materieel belang, alsmede bij het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

A50 De volgende toepassingsgerichte teksten met betrekking tot interne beheersing worden in de volgende vier secties weergegeven:
- algemene aard en kenmerken van de interne beheersing;
- interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle;
- aard en omvang van het inzicht in relevante interne beheersingsmaatregelen;
- componenten van de interne beheersing.

Algemene aard en kenmerken van de interne beheersing

Doel van de interne beheersing

A51 Interne beheersing wordt opgezet, geïmplementeerd en onderhouden om in te spelen op geïdentificeerde bedrijfsrisico'sdie een bedreiging vormen voor het bereiken van een of meer doelstellingen van de entiteit die betrekking hebben op:
- de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving van de entiteit;
- de effectiviteit en efficiëntie van haar activiteiten; en
- de naleving van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving door de entiteit.

De wijze waarop de interne beheersing wordt opgezet, geïmplementeerd en onderhouden, is afhankelijk van de omvang en complexiteit van de entiteit.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A52 Kleinere entiteiten kunnen minder gestructureerde middelen en eenvoudiger processen en werkwijzen hanteren om hun doelstellingen te bereiken.

Beperkingen van de interne beheersing

A53 Hoe effectief de interne beheersing ook is, zij kan een entiteit slechts een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat haar doelstellingen met betrekking tot de financiële verslaggeving worden bereikt. De kans dat die doelstellingen worden bereikt, wordt beïnvloed door de inherente beperkingen van de interne beheersing. Deze omvatten het feit dat mensen bij hun besluitvorming foutieve beoordelingen kunnen maken en dat verstoringen van de interne beheersing als gevolg van menselijke fouten kunnen voorkomen. Er kan bijvoorbeeld een fout optreden in de opzet of wijziging van een interne beheersingsmaatregel. Eveneens is het mogelijk dat een interne beheersingsmaatregel niet effectief werkt, bijvoorbeeld als informatie die wordt verzameld ten behoeve van de interne beheersing (bijvoorbeeld een uitzonderingsrapport) niet effectief wordt gebruikt omdat de persoon die verantwoordelijk is voor het beoordelen van deze informatie het doel ervan niet begrijpt of nalaat passende maatregelen te nemen.

A54 Bovendien kunnen interne beheersingsmaatregelen worden omzeild doordat twee of meer personen samenspannen of doordat het management op ongepaste wijze interne beheersingsmaatregelen doorbreekt. Zo kan het management met klanten nevenovereenkomsten sluiten die de in de standaardverkoopcontracten van de entiteit opgenomen bepalingen en voorwaarden wijzigen, wat tot een onjuiste opbrengstverantwoording kan leiden. Ook kunnen de in een computerprogramma geïntegreerde wijzigingscontroles die gericht zijn op het identificeren en rapporteren van transacties die gespecificeerde kredietlimieten overschrijden, worden doorbroken, of kunnen deze worden uitgeschakeld.

A55 Verder kan het management bij het opzetten en implementeren van interne beheersingsmaatregelen oordeelsvormingen maken met betrekking tot de aard en omvang van de interne beheersingsmaatregelen die het wil implementeren alsmede de aard en omvang van de risico's die het wenst te aanvaarden.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A56 Kleinere entiteiten hebben vaak minder werknemers, waardoor de mate waarin functiescheiding praktisch uitvoerbaar is beperkt kan zijn. Het is echter mogelijk dat in een kleine door de eigenaar bestuurde entiteit de eigenaar-bestuurder op effectievere wijze toezicht kan uitoefenen dan bij een grotere entiteit mogelijk is. Dit toezicht kan de doorgaans beperktere mogelijkheden voor functiescheiding compenseren.

A57 Anderzijds is de eigenaar-bestuurder mogelijk beter in staat om interne beheersingsmaatregelen te doorbreken omdat het systeem van interne beheersing minder gestructureerd is. De accountant houdt hier rekening mee bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Onderverdeling van de interne beheersing in componenten

A58 De onderverdeling van de interne beheersing in de volgende vijf componenten, voor de toepassing van de Standaarden, verschaft een nuttig kader voor accountants bij het overwegen op welke wijze verschillende aspecten van de interne beheersing van een entiteit van invloed kunnen zijn op de controle:

a. de interne beheersingsomgeving;
b. het risico-inschattingsproces van de entiteit;
c. het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, en de communicatie;
d. de interne beheersingsactiviteiten; en
e. het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen.

Deze onderverdeling geeft niet noodzakelijkerwijs weer hoe een entiteit de interne beheersing opzet, implementeert en onderhoudt of hoe zij een specifieke component classificeert. Accountants mogen daarom andere dan de in deze Standaard gebruikte terminologie of stelsels hanteren om de verschillende aspecten van de interne beheersing en de invloed daarvan op de controle te beschrijven, mits alle in deze Standaard beschreven componenten in aanmerking worden genomen.

A59 De toepassingsgerichte teksten met betrekking tot de vijf componenten van de interne beheersing zoals die verband houden met de controle van financiële overzichten zijn hieronder in de paragrafen A76–A117 uiteengezet. Bijlage 1 geeft verdere uitleg over deze componenten van de interne beheersing.

Kenmerken van handmatige en geautomatiseerde elementen van de interne beheersing die relevant zijn voor de risico-inschatting door de accountant

A60 Het systeem van interne beheersing van een entiteit bevat naast handmatige elementen vaak ook geautomatiseerde elementen. De kenmerken van handmatige of geautomatiseerde elementen zijn relevant voor de risico-inschatting door de accountant en voor de daarop gebaseerde verdere controlewerkzaamheden.

A61 Het gebruik van handmatige of geautomatiseerde elementen in de interne beheersing is ook van invloed op de wijze waarop transacties tot stand worden gebracht, vastgelegd, verwerkt en gerapporteerd:

- interne beheersingsmaatregelen in een handmatig systeem kunnen werkzaamheden omvatten zoals het goedkeuren en beoordelen van transacties, het maken van aansluitingen en het opvolgen van aansluitposten. Een entiteit kan ook geautomatiseerde werkwijzen hanteren voor het tot stand brengen, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties, in welk geval papieren documenten worden vervangen door vastleggingen in elektronische vorm.
- interne beheersingsmaatregelen in IT-systemen bestaan uit een combinatie van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen (bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen die in computerprogramma's zijn geïntegreerd) en handmatige interne beheersingsmaatregelen. Daarnaast kunnen handmatige interne beheersingsmaatregelen onafhankelijk zijn van IT-systemen, informatie gebruiken die met behulp van IT-systemen is gegenereerd of beperkt zijn tot het monitoren van de effectieve werking van IT-systemen en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen en tot het afhandelen van uitzonderingen. Indien voor het tot stand brengen, vastleggen, verwerken of rapporteren van transacties of voor andere in de financiële overzichten op te nemen financiële gegevens gebruik wordt gemaakt van informatietechnologie, is het mogelijk dat de systemen en programma's interne beheersingsmaatregelen bevatten die betrekking hebben op de overeenkomstige beweringen voor van materieel belang zijnde rekeningen of dat zij cruciaal zijn voor de effectieve werking van handmatige interne beheersingsmaatregelen die afhankelijk zijn van informatietechnologie. De combinatie van handmatige en geautomatiseerde elementen in de interne beheersing

van een entiteit is afhankelijk van de aard en complexiteit van het gebruik van IT door de entiteit.

A62 Over het algemeen komt informatietechnologie de interne beheersing van een entiteit ten goede omdat ze de entiteit in staat stelt:

- vooraf bepaalde bedrijfsregels consistent toe te passen en complexe berekeningen uit te voeren bij het verwerken van grote hoeveelheden transacties of gegevens;
- de tijdigheid, beschikbaarheid en nauwkeurigheid van informatie te verbeteren;
- aanvullende analyses van informatie te vergemakkelijken;
- de uitvoering van haar activiteiten, alsmede haar beleidslijnen en procedures beter te monitoren;
- het risico te beperken dat interne beheersingsmaatregelen worden omzeild; en
- de mogelijkheid te verbeteren om een effectieve functiescheiding te bereiken door beveiligingsmaatregelen te implementeren in toepassingen, databanken en besturingssystemen.

A63 IT houdt ook specifieke risico's voor de interne beheersing van een entiteit in, zoals:

- het vertrouwen op systemen of programma's die gegevens onnauwkeurig verwerken, onnauwkeurige gegevens verwerken, of beide;
- ongeautoriseerde toegang tot gegevens die tot gevolg kan hebben dat gegevens worden vernietigd of dat onjuiste wijzigingen in gegevens worden aangebracht, met inbegrip van het vastleggen van ongeautoriseerde of onbestaande transacties of de onnauwkeurige vastlegging van transacties; Er kunnen specifieke risico's ontstaan indien meerdere gebruikers een gemeenschappelijke databank gebruiken;
- de kans dat IT-medewerkers toegangsrechten verkrijgen die verder gaan dan die welke zij voor het uitvoeren van de aan hen toegewezen taken nodig hebben, waardoor functiescheidingen worden tenietgedaan;
- ongeautoriseerde wijzigingen van gegevens in stambestanden;
- ongeautoriseerde wijzigingen van systemen of programma's;
- het niet aanbrengen van noodzakelijke wijzigingen in systemen of programma's;
- ongeoorloofd handmatig ingrijpen;
- potentieel verlies van gegevens of de onmogelijkheid om toegang te krijgen tot benodigde gegevens.

A64 Soms zijn handmatige elementen in de interne beheersing geschikter wanneer oordeelsvorming en oordeelkundigheid vereist zijn, bijvoorbeeld in de volgende gevallen:

- grote, ongebruikelijke of eenmalige transacties;
- situaties waarin fouten moeilijk te omschrijven, te voorzien of te voorspellen zijn;
- in veranderende omstandigheden die een interne beheersingsmaatregel vereisen die buiten het toepassingsgebied van een bestaande geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel valt;
- bij het monitoren van de effectiviteit van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen.

A65 Handmatige elementen in de interne beheersing zijn soms minder betrouwbaar dan geautomatiseerde elementen omdat ze eenvoudiger kunnen worden omzeild, genegeerd of doorbroken en zijn ook vatbaarder voor eenvoudige fouten en vergissingen. Daarom mag er niet van worden uitgegaan dat handmatige elementen van de interne beheersing consistent worden toegepast. Handmatige elementen van de interne beheersing zijn mogelijk minder geschikt in de volgende gevallen:

- grote aantallen of terugkerende transacties, of in situaties waarin te voorziene of te voorspellen fouten kunnen worden voorkomen, of gedetecteerd en gecorrigeerd, door geautomatiseerde elementen van de interne beheersing;
- interne beheersingsactiviteiten waarbij de specifieke wijzen voor de uitvoering van de interne beheersingsmaatregel adequaat kunnen worden opgezet en geautomatiseerd.

A66 De omvang en aard van de risico's voor de interne beheersing zijn afhankelijk van de aard en kenmerken van het informatiesysteem van de entiteit. De entiteit speelt in op de risico's die uit het gebruik van IT of van handmatige elementen in de interne beheersing voortkomen door effectieve interne beheersingsmaatregelen vast te stellen rekening houdend met de kenmerken van het informatiesysteem van de entiteit.

Interne beheersingsmaatregelen die voor de controle relevant zijn

A67 Er is een rechtstreeks verband tussen de doelstellingen van een entiteit en de interne beheersingsmaatregelen die zij implementeert om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat deze doelstellingen worden bereikt. De doelstellingen, en dus de interne beheersingsmaatregelen, van de entiteit hebben betrekking op de financiële verslaggeving, de activiteiten en de naleving van wet- en regelgeving en andere voorschriften; het is echter niet zo dat al deze doelstellingen en interne beheersingsmaatregelen relevant zijn voor de risico-inschatting door de accountant.

A68 Factoren die relevant zijn voor de oordeelsvorming van de accountant of een interne beheer-

singsmaatregel afzonderlijk of in combinatie met andere interne beheersingsmaatregelen relevant is voor de controle zijn onder meer:
- de materialiteit;
- de significantie van het desbetreffende risico;
- de omvang van de entiteit;
- de aard van de activiteiten van de entiteit, met inbegrip van haar organisatiestructuur en eigendomskenmerken;
- de diversiteit en complexiteit van de activiteiten van de entiteit;
- de van toepassing zijnde voorschriften van wet- en regelgeving;
- de omstandigheden en de van toepassing zijnde component van de interne beheersing;
- de aard en complexiteit van de systemen die deel uitmaken van de interne beheersing van de entiteit, met inbegrip van het gebruik van serviceorganisaties;
- de vraag of en op welke wijze een specifieke interne beheersingsmaatregel, afzonderlijk of in combinatie met andere interne beheersingsmaatregelen, een afwijking van materieel belang voorkomt of detecteert en corrigeert.

A69 Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de volledigheid en nauwkeurigheid van de door de entiteit gegenereerde informatie kunnen relevant zijn voor de controle als de accountant voornemens is deze informatie te gebruiken bij het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden. Het is mogelijk dat interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op doelstellingen op het gebied van de activiteiten en de naleving van wet- en regelgeving ook relevant zijn voor een controle indien zij betrekking hebben op gegevens die de accountant bij de uitvoering van controlewerkzaamheden beoordeelt of gebruikt.

A70 De interne beheersing met betrekking tot de bescherming van activa tegen het ongeoorloofd verwerven, gebruiken of vervreemden ervan kan interne beheersingsmaatregelen omvatten die betrekking hebben op doelstellingen op het gebied van zowel de financiële verslaggeving als de activiteiten. Bij het overwegen van dergelijke interne beheersingsmaatregelen beperkt de accountant zich gewoonlijk tot die welke relevant zijn voor de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving.

A71 Een entiteit heeft gewoonlijk interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op doelstellingen die niet relevant zijn voor een controle en waarmee bijgevolg geen rekening moet worden gehouden. Een entiteit kan bijvoorbeeld een geavanceerd systeem van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen opzetten om in efficiënte en effectieve activiteiten te voorzien (zoals het systeem van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen bij een luchtvaartmaatschappij om de vluchtschema's bij te houden), maar deze interne beheersingsmaatregelen zouden gewoonlijk niet relevant zijn voor de controle. Hoewel interne beheersing betrekking heeft op de entiteit als geheel of op een of meer van haar operationele onderdelen of bedrijfsprocessen, is het verder mogelijk dat inzicht in de interne beheersing die betrekking heeft op elk van de operationele onderdelen en bedrijfsprocessen van de entiteit niet relevant is voor de controle.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A72 Accountants in de publieke sector hebben vaak aanvullende verplichtingen met betrekking tot interne beheersing, bijvoorbeeld het rapporteren over de naleving van een vastgestelde gedragscode. Accountants in de publieke sector kunnen ook verplicht zijn te rapporteren over de naleving van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften. Bijgevolg kan hun beoordeling van de interne beheersing uitgebreider en gedetailleerder zijn.

Aard en omvang van het verwerven van inzicht in relevante interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 13)

A73 Bij de evaluatie van de opzet van een interne beheersingsmaatregel wordt overwogen of die maatregel afzonderlijk dan wel in combinatie met andere interne beheersingsmaatregelen afwijkingen van materieel belang op effectieve wijze kan voorkomen of detecteren en corrigeren. De implementatie van een interne beheersingsmaatregel houdt in dat deze bestaat en dat de entiteit deze ook toepast. Het heeft weinig zin de implementatie te beoordelen van een interne beheersingsmaatregel die niet effectief is, en daarom wordt eerst de opzet van een interne beheersingsmaatregel overwogen. Een niet-adequaat opgezette interne beheersingsmaatregel kan een significante tekortkoming in de interne beheersing vormen.

A74 Risico-inschattingswerkzaamheden die gericht zijn op het verkrijgen van controle-informatie over de opzet en implementatie van relevante interne beheersingsmaatregelen kunnen de volgende werkzaamheden omvatten:
- het verzoeken om inlichtingen bij werknemers van de entiteit;
- het waarnemen van de toepassing van specifieke interne beheersingsmaatregelen;
- het inspecteren van documenten en rapporten;
- het traceren van transacties met behulp van het informatiesysteem dat relevant is voor de

financiële verslaggeving. Het verzoeken om inlichtingen alleen volstaat niet voor deze doeleinden.

A75 Het verwerven van inzicht in de interne beheersingsmaatregelen van een entiteit volstaat niet om hun effectieve werking te toetsen, tenzij er een bepaalde automatisering bestaat dat de consistente werking van de interne beheersingsmaatregelen garandeert. Zo levert het verkrijgen van controle-informatie over de implementatie van een handmatige interne beheersingsmaatregel op een bepaald tijdstip geen controle-informatie op over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel op andere tijdstippen tijdens de gecontroleerde periode. Vanwege de inherente consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking (zie paragraaf A62) kan het uitvoeren van controlewerkzaamheden om na te gaan of een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel is geïmplementeerd echter wel dienen als een toetsing van de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregel, afhankelijk van de inschatting van de accountant en het toetsen door de accountant van interne beheersingsmaatregelen zoals die welke betrekking hebben op programmawijzigingen. De toetsing van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen wordt nader beschreven in Standaard 330.[197]

Componenten van de interne beheersing – Interne beheersingsomgeving (Zie Par. 14)

A76 De interne beheersingsomgeving omvat de governance-en managementfuncties alsmede de houding, de bekendheid met en de acties van de met governance belaste personen en het management met betrekking tot de interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan in de entiteit. De interne beheersingsomgeving zet de toon van een organisatie en beïnvloedt daarmee het bewustzijn van de interne beheersing onder haar medewerkers.

A77 Elementen van de interne beheersingsomgeving die relevant kunnen zijn bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving omvatten:

a. de *communicatie over en handhaving van integriteit en ethische waarden* – dit zijn essentiële elementen die de effectiviteit van de opzet, het beheer en de monitoring van de interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden;
b. *streven naar competentie* – aangelegenheden zoals de overweging door het management van de competentieniveaus voor specifieke taken en de wijze waarop die niveaus naar de benodigde vaardigheden en kennis worden vertaald;
c. *betrokkenheid door de met governance belaste personen* – eigenschappen van de met governance belaste personen, zoals:
   - hun onafhankelijkheid van het management;
   - hun ervaring en gezag;
   - de mate van hun betrokkenheid en de informatie die zij ontvangen, alsmede het nauwkeurig onderzoek van activiteiten;
   - de geschiktheid van hun acties, met inbegrip van de mate waarin moeilijke vragen worden gesteld en samen met het management worden opgevolgd, alsmede hun interactie met interne auditors en accountants;
d. *de filosofie en werkstijl van het management* – kenmerken van het management zoals:
   - zijn houding ten aanzien van het nemen en beheersen van bedrijfsrisico's;
   - zijn houding en handelingen ten aanzien van de financiële verslaggeving;
   - zijn houding ten aanzien van functies met betrekking tot informatieverwerking en administratieve verwerking, en het daarbij betrokken personeel;
e. *organisatiestructuur* – het kader waarbinnen de activiteiten van een entiteit die gericht zijn op het bereiken van haar doelstellingen worden gepland, uitgevoerd, beheerst en beoordeeld;
f. *toewijzing van bevoegdheden en verantwoordelijkheden* – zaken zoals de wijze waarop bevoegdheden en verantwoordelijkheden voor operationele activiteiten worden toegekend, alsmede de wijze waarop rapporteringsstructuren en hiërarchische autorisatieniveaus worden vastgesteld;
g. *beleidslijnen en praktijken inzake personeelszaken* – beleidslijnen en praktijken die bijvoorbeeld betrekking hebben op personeelswerving, oriëntatie, training, evaluatie, begeleiding, promotie, beloning en corrigerende maatregelen.

Controle-informatie over elementen van de interne beheersingsomgeving

A78 Relevante controle-informatie kan worden verkregen door een combinatie van het verzoeken om inlichtingen en andere risico-inschattingswerkzaamheden, zoals het bevestigen van ingewonnen inlichtingen door waarnemingen of inspectie van documenten. Zo kan de accountant via het verzoeken om inlichtingen bij het management en werknemers inzicht verwerven in de wijze waarop het management zijn visie op bedrijfspraktijken en ethisch gedrag op zijn werknemers

[197] Standaard, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

overbrengt. De accountant kan vervolgens nagaan of relevante interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd door bijvoorbeeld te overwegen of het management een schriftelijke gedragscode heeft opgesteld en of het zich daaraan houdt.

A79 De accountant kan tevens in overweging nemen hoe het management heeft gereageerd op de bevindingen en aanbevelingen van de interne auditfunctie die betrekking hebben op onderkende tekortkomingen in de interne beheersing die voor de controle relevant zijn, met inbegrip van de vraag of en op welke wijze deze reacties zijn geïmplementeerd, en of deze daarna door de interne auditfunctie zijn geëvalueerd.

Invloed van de interne beheersingsomgeving op de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang

A80 Sommige elementen van de interne beheersingsomgeving van een entiteit hebben een diepgaande invloed op het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. Zo wordt het bewustzijn van de interne beheersing in significante mate beïnvloed door de met governance belaste personen, omdat één van hun taken erin bestaat een tegenwicht te vormen tegen de van marktverwachtingen of beloningsregelingen uitgaande druk op het management met betrekking tot de financiële verslaggeving. De effectiviteit van de opzet van de interne beheersingsomgeving met betrekking tot de betrokkenheid van de met governance belaste personen wordt bijgevolg beïnvloed door zaken als:

- hun onafhankelijkheid van het management en de mate waarin zij in staat zijn de handelingen van het management te evalueren;
- de vraag of zij inzicht hebben in de zakelijke transacties van de entiteit;
- de mate waarin zij evalueren of de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A81 Een actieve en onafhankelijke raad van bestuur kan invloed uitoefenen op de filosofie en werkstijl van het senior management. Andere elementen kunnen echter een beperktere invloed hebben. Hoewel bijvoorbeeld beleidslijnen en praktijken die gericht zijn op het werven van competent financieel, boekhoudkundig en IT-personeel het risico op fouten in de verwerking van financiële informatie kunnen beperken, is het mogelijk dat zij de sterke neiging van het topmanagement om een te hoge winst voor te stellen niet kunnen afzwakken.

A82 Het bestaan van een bevredigende interne beheersingsomgeving kan een positieve factor zijn bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang en kan het risico op fraude helpen beperken. Toch is een bevredigende interne beheersingsomgeving geen absoluut afschrikmiddel voor fraude. Omgekeerd kunnen tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen ondermijnen, in het bijzonder met betrekking tot fraude. Als het management bijvoorbeeld nalaat voldoende middelen in te zetten om in te spelen op de risico's met betrekking tot de IT-beveiliging, kan dat een negatieve invloed hebben op de interne beheersing doordat wordt toegelaten dat onjuiste wijzigingen worden aangebracht in computerprogramma's of gegevens, of dat ongeautoriseerde transacties worden verwerkt. Zoals in Standaard 330 toegelicht, is de interne beheersingsomgeving ook van invloed op de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant.[198]

A83 De interne beheersingsomgeving op zich kan een afwijking van materieel belang niet voorkomen of detecteren en corrigeren. Zij kan echter wel van invloed zijn op de evaluatie door de accountant van de effectiviteit van andere interne beheersingsmaatregelen (bijvoorbeeld de monitoring van interne beheersingsmaatregelen en de werking van specifieke interne beheersingsactiviteiten) en bijgevolg op de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A84 De interne beheersingsomgeving van kleinere entiteiten verschilt meestal van die van grotere entiteiten. Zo is het mogelijk dat zich onder de met governance belaste personen in kleine entiteiten geen onafhankelijk of extern lid bevindt, en dat de governancefunctie direct door de eigenaar-bestuurder wordt waargenomen als er geen andere eigenaren zijn. De aard van de interne beheersingsomgeving kan ook van invloed zijn op het belang van andere interne beheersingsmaatregelen of het ontbreken daarvan. Zo kan de actieve betrokkenheid van een eigenaar-bestuurder bepaalde risico's die voortkomen uit een gebrek aan functiescheiding in een kleine entiteit beperken; zij kan evenwel andere risico's doen toenemen, zoals het risico dat interne beheersingsmaatregelen worden doorbroken.

A85 Bovendien is controle-informatie voor elementen van de interne beheersingsomgeving in kleinere entiteiten niet altijd beschikbaar in de vorm van documenten, met name als de communicatie tussen het management en het overige personeel informeel verloopt maar toch

[198] Standaard 330, paragraaf A2 en A3.

effectief is. Zo is het mogelijk dat kleine entiteiten niet over een schriftelijke gedragscode beschikken, maar in plaats daarvan een cultuur ontwikkelen die het belang van integriteit en ethisch gedrag onderstreept via mondelinge communicatie en doordat het management het goede voorbeeld geeft.

A86 Bijgevolg zijn de houding, de kennis en de handelingen van het management of de eigenaar-bestuurder van bijzonder belang voor het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving van een kleinere entiteit.

Componenten van de interne beheersing – Het risico-inschattingsproces van de entiteit (Zie Par. 15)

A87 Het risico-inschattingsproces van de entiteit vormt de basis voor de wijze waarop het management de te beheersen risico's bepaalt. Als dat proces in de gegeven omstandigheden, met inbegrip van de aard, omvang en complexiteit van de entiteit, passend is, is het voor de accountant een hulpmiddel bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang. Of het risico-inschattingsproces van de entiteit in de gegeven omstandigheden geschikt is, is een kwestie van oordeelsvorming.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden (Zie Par. 17)

A88 Het is onwaarschijnlijk dat in een kleine entiteit een vastgesteld risico-inschattingsproces bestaat. In dat geval is het waarschijnlijk dat het management risico's zal identificeren door directe persoonlijke betrokkenheid bij de bedrijfsactiviteiten. Ongeacht de omstandigheden zal het toch noodzakelijk zijn inlichtingen in te winnen over de geïdentificeerde risico's en de wijze waarop er door het management op wordt ingespeeld.

Componenten van de interne beheersing – Het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, en communicatie

Het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen (Zie Par. 18)

A89 Het informatiesysteem dat relevant is voor de doelstellingen van de financiële verslaggeving, met inbegrip van het administratieve systeem, bestaat uit de procedures en vastleggingen die zijn opgezet en ingericht teneinde:

- transacties (alsook gebeurtenissen en omstandigheden) van de entiteit tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren, en teneinde de verantwoordingsplicht voor de daarmee verband houdende activa, verplichtingen en eigen-vermogenscomponenten te handhaven;
- de onjuiste verwerking van transacties op te lossen, bijvoorbeeld geautomatiseerde tussenrekeningen en procedures die worden gevolgd om de op deze rekeningen geboekte elementen tijdig uit te zoeken;
- het doorbreken van het systeem of het omzeilen van interne beheersingsmaatregelen te verwerken en te verantwoorden;
- informatie afkomstig van systemen die transacties verwerken over te brengen naar het grootboek;
- informatie te verkrijgen die relevant is voor de financiële verslaggeving en die betrekking heeft op gebeurtenissen en omstandigheden die geen transacties vormen, zoals de afschrijving van materiële en immateriële vaste activa en wijzigingen in de invorderbaarheid van vorderingen; en
- ervoor te zorgen dat de informatie die in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de financiële overzichten moet worden opgenomen, wordt verzameld, vastgelegd, verwerkt, samengevat en op de juiste wijze in de financiële overzichten wordt gerapporteerd.

Journaalboekingen

A90 Het informatiesysteem van een entiteit omvat gewoonlijk ook het gebruik van standaardjournaalboekingen die regelmatig worden gebruikt om transacties vast te leggen. Voorbeelden daarvan zijn journaalboekingen voor het vastleggen van verkopen, inkopen en kasuitgaven in het grootboek, of voor het vastleggen van periodiek door het management gemaakte schattingen, zoals wijzigingen in de schatting van oninbare vorderingen.

A91 Het proces van financiële verslaggeving van een entiteit omvat ook het gebruik van niet-standaardjournaalboekingen voor het vastleggen van eenmalige, ongebruikelijke transacties of correcties. Voorbeelden van dergelijke posten zijn consolidatiecorrecties en boekingen voor een

bedrijfscombinatie of afstoting of eenmalige schattingen zoals de bijzondere waardevermindering van een actief. Bij handmatige grootboeksystemen kunnen niet-standaardjournaalboekingen mogelijk worden geïdentificeerd door inspectie van de grootboeken, journaals en ondersteunende documentatie. Indien voor het bijhouden van het grootboek en het opstellen van financiële overzichten gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde procedures, is het mogelijk dat deze boekingen alleen in elektronische vorm bestaan, waardoor ze gemakkelijker zijn op te sporen door middel van auditsoftwaretoepassingen.

Gerelateerde bedrijfsprocessen

A92 De bedrijfsprocessen van een entiteit zijn de activiteiten die erop gericht zijn:

- producten en diensten van de entiteit te ontwikkelen, te kopen, te produceren, te verkopen en te distribueren;
- te zorgen voor de naleving van wet- en regelgeving; en
- informatie vast te leggen, met inbegrip van boekhoudkundige en financiële-verslaggevingsinformatie. Bedrijfsprocessen resulteren in de transacties die door het informatiesysteem worden vastgelegd, verwerkt en gerapporteerd. Het verwerven van inzicht in de bedrijfsprocessen van de entiteit, met inbegrip van de wijze waarop transacties ontstaan, helpt de accountant bij het verwerven van inzicht in het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem van de entiteit op een wijze die passend is voor de omstandigheden van de entiteit.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A93 Informatiesystemen en daarmee verband houdende bedrijfsprocessen die relevant zijn voor de financiële verslaggeving in kleine entiteiten zijn meestal minder geavanceerd dan bij grotere entiteiten, maar het belang ervan is even groot. Kleine entiteiten met een actieve betrokkenheid van het management hebben mogelijk geen behoefte aan uitgebreide beschrijvingen van administratieve-verwerkingsprocedures, ingewikkelde administratieve vastleggingen of uitgeschreven beleidslijnen. Bijgevolg is het mogelijk dat het verwerven van inzicht in de systemen en processen van de entiteit bij een controle van kleinere entiteiten gemakkelijker is en in grotere mate afhankelijk is van het verzoeken om inlichtingen dan van het beoordelen van documenten. De noodzaak om inzicht te verwerven blijft echter belangrijk.

Communicatie (Zie: Par. 19)

A94 Communicatie door de entiteit over de taken en verantwoordelijkheden inzake financiële verslaggeving en over significante zaken met betrekking tot financiële verslaggeving houdt in dat inzicht wordt verschaft in individuele taken en verantwoordelijkheden die verband houden met de interne beheersing met betrekking tot de financiële verslaggeving. Dit omvat aangelegenheden zoals de mate waarin werknemers begrijpen hoe hun activiteiten in het systeem van financiële verslaggeving zich verhouden tot de werkzaamheden van anderen en de middelen om uitzonderingen aan een passend hoger niveau binnen de entiteit te rapporteren. Deze communicatie kan bijvoorbeeld de vorm aannemen van handboeken over beleidsprocedures of over financiële verslaggeving. Open communicatiekanalen helpen ervoor te zorgen dat uitzonderingen worden gerapporteerd en dat erop wordt gereageerd.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A95 Het is mogelijk dat de communicatie minder gestructureerd en makkelijker te bereiken is in een kleine entiteit dan in een grotere entiteit vanwege het kleinere aantal verantwoordelijkheidsniveaus en de grotere zichtbaarheid en beschikbaarheid van het management.

Componenten van de interne beheersing – Interne beheersingsactiviteiten (Zie Par. 20)

A96 Interne beheersingsactiviteiten zijn de beleidslijnen en -procedures die ervoor helpen te zorgen dat de instructies van het management worden uitgevoerd. Interne beheersingsactiviteiten, hetzij in IT-systemen, hetzij in handmatige systemen, hebben verschillende doelstellingen en worden op verschillende organisatie- en functieniveaus uitgevoerd. Voorbeelden van specifieke interne beheersingsactiviteiten zijn die welke betrekking hebben op:

- autorisatie;
- prestatiebeoordelingen;
- informatieverwerking;
- fysieke interne beheersingsmaatregelen;
- functiescheiding.

A97 Interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de controle zijn:

- die welke als zodanig moeten worden behandeld, te weten interne beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op significante risico's en die welke betrekking hebben op risico's waarvoor gegevensgerichte controles alleen geen voldoende, en geschikte controle-informatie verschaffen, zoals vereist op grond van respectievelijk paragraaf 29 en paragraaf 30; of
- die welke op grond van de oordeelsvorming van de accountant relevant zijn.

A98 De oordeelsvorming van de accountant over de vraag of een interne beheersingsactiviteit al dan niet relevant is voor de controle wordt beïnvloed door het door de accountant geïdentificeerde risico dat aanleiding kan geven tot een afwijking van materieel belang en door de vraag of de accountant al dan niet van mening is dat het waarschijnlijk passend is de effectieve werking van de interne beheersing te toetsen teneinde de omvang van de gegevensgerichte controles te bepalen.

A99 De accountant kan de nadruk leggen op het identificeren van en verwerven van inzicht in interne beheersingsactiviteiten die inspelen op de gebieden waar volgens zijn inschatting de risico's op een afwijking van materieel belang waarschijnlijk groter zijn. Als meerdere interne beheersingsactiviteiten elk op hetzelfde doel gericht zijn, is het niet noodzakelijk inzicht te verwerven in elk van de interne beheersingsactiviteiten die op dat doel betrekking hebben.

A100 De kennis van de accountant over het bestaan of ontbreken van interne beheersingsactiviteiten die is verkregen uit de verwerving van inzicht in de andere componenten van de interne beheersing helpt hem bij het bepalen of het noodzakelijk is aanvullende aandacht te besteden aan het verwerven van inzicht in de interne beheersingsactiviteiten.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A101 De concepten die aan interne beheersingsactiviteiten bij kleine entiteiten ten grondslag liggen zijn waarschijnlijk vergelijkbaar met die bij grotere entiteiten, maar de wijze waarop ze werken kan verschillen. Voorts is het mogelijk dat kleine entiteiten bepaalde soorten interne beheersingsactiviteiten niet relevant vinden vanwege de door het management toegepaste interne beheersingsmaatregelen. Zo is het mogelijk dat de exclusieve bevoegdheid van het management om aan klanten krediet te verstrekken en om significante aankopen goed te keuren leidt tot een effectieve interne beheersing van belangrijke rekeningsaldi en transacties, waardoor minder of geen behoefte is aan meer gedetailleerde interne beheersingsactiviteiten.

A102 Interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de controle van een kleinere entiteit hebben waarschijnlijk betrekking op de belangrijkste transactiecycli, zoals opbrengsten, inkopen en personeelskosten.

Risico's die voortkomen uit IT (Zie Par. 21)

A103 Het gebruik van IT is van invloed op de wijze waarop interne beheersingsactiviteiten worden geïmplementeerd. Vanuit het gezichtspunt van de accountant zijn interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT-systemen effectief als ze de integriteit van de informatie en de beveiliging van de door dergelijke systemen verwerkte gegevens handhaven en ze effectieve *general IT controls* en *application controls* omvatten.

A104 *General IT controls* zijn beleidslijnen en procedures die betrekking hebben op een groot aantal toepassingen en die de effectieve werking van *application controls* ondersteunen. Ze zijn van toepassing op mainframe-, miniframe- en eindgebruikersomgevingen. *General IT controls* die de integriteit van de informatie en de beveiliging van gegevens handhaven, omvatten gewoonlijk:

- de werking van het computercentrum en het netwerk;
- aanschaf, wijziging en onderhoud van systeemsoftware;
- programmawijzigingen;
- toegangsbeveiliging;
- aanschaf, ontwikkeling en onderhoud van toepassingssystemen.

Ze worden over het algemeen geïmplementeerd om in te spelen op de risico's die hierboven in paragraaf A63 zijn genoemd.

A105 *Application controls* zijn handmatige of geautomatiseerde procedures die doorgaans op het niveau van een bedrijfsproces werken en van toepassing zijn op de verwerking van transacties door individuele toepassingen. *Application controls* kunnen preventief of detecterend van aard zijn, en zijn opgezet om te zorgen voor de integriteit van de administratieve vastleggingen. *Application controls* hebben derhalve betrekking op procedures die worden gehanteerd om transacties of andere financiële gegevens tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren. Deze interne beheersingsmaatregelen helpen ervoor te zorgen dat transacties die zich hebben voorgedaan worden geautoriseerd en volledig en nauwkeurig worden vastgelegd en verwerkt. Voorbeelden zijn wijzigingscontroles van invoergegevens en controles op nummervolgorde met handmatige opvolging van uitzonderingsrapporten of correctie van gegevens op het moment waarop ze worden ingevoerd.

Componenten van de interne beheersing – monitoring van interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 22)

A106 Het monitoren van interne beheersingsmaatregelen is een proces om de effectieve werking van de interne beheersing in de tijd in te schatten. Dit houdt onder meer in dat de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen tijdig wordt ingeschat en dat de noodzakelijke corrigerende maatregelen worden genomen. Het management monitort interne beheersingsmaatregelen door middel van doorlopende activiteiten, afzonderlijke evaluaties of een combinatie van beide. Doorlopende monitoringactiviteiten worden vaak in de normale terugkerende activiteiten van een entiteit geïntegreerd en omvatten reguliere management- en toezichthoudende activiteiten.

A107 Tot de monitoringactiviteiten van het management kan behoren het gebruikmaken van informatie die uit communicatie met derden is verkregen, zoals klachten van klanten en opmerkingen van regelgevende instanties die kunnen duiden op problemen of die de aandacht vestigen op gebieden waarop verbeteringen nodig zijn.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A108 Het monitoren van de interne beheersing door het management komt vaak tot stand door de nauwe betrokkenheid van het management of de eigenaar-bestuurder bij de bedrijfsactiviteiten. Deze betrokkenheid zal vaak significante afwijkingen van verwachtingen en onjuistheden in financiële gegevens aan het licht brengen en tot corrigerende maatregelen leiden.

Interne auditfuncties (Zie Par. 23)

A109 Indien de entiteit over een interne auditfunctie beschikt, draagt het verwerven van inzicht in die functie bij aan het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de interne beheersing, in het bijzonder de rol die de interne auditors spelen bij het monitoren van de interne beheersing van de entiteit inzake de financiële verslaggeving. Dit inzicht, gezamenlijk met de informatie die is verkregen door middel van de verzoeken om inlichtingen in paragraaf 6(a) van deze Standaard, kan tevens informatie verschaffen die direct relevant is voor het door de accountant identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang.

A110 De doelstellingen en reikwijdte van een interne auditfunctie, de aard van haar verantwoordelijkheden en haar status binnen de organisatie, met inbegrip van de bevoegdheid en verantwoordingsplicht van de functie, variëren in grote mate en zijn afhankelijk van de omvang en structuur van de entiteit en van de vereisten van het management en, voor zover van toepassing, van de met governance belaste personen. Deze aangelegenheden kunnen worden uiteengezet in een internal audit charter of taakomschrijving.

A111 De verantwoordelijkheden van een interne auditfunctie kunnen het uitvoeren van werkzaamheden omvatten en het evalueren van de resultaten hiervan teneinde aan het management en aan de met governance belaste personen een bepaalde mate van zekerheid te verschaffen met betrekking tot de opzet en effectiviteit van risicobeheersing, interne beheersing en governance-processen. Wanneer dit het geval is, kan de interne auditfunctie een belangrijke rol spelen bij het door de entiteit monitoren van de interne beheersing inzake de financiële verslaggeving. De verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie kunnen echter zijn gericht op het evalueren van kostenefficiëntie, de doelmatigheid en doeltreffendheid van activiteiten en, wanneer dit het geval is, kunnen de werkzaamheden van de functie niet direct gerelateerd zijn aan de financiële verslaggeving van de entiteit.

A112 De verzoeken om inlichtingen door de accountant bij juiste personen binnen de interne auditfunctie in overeenstemming met paragraaf 6(a) van deze Standaard ondersteunen de accountant bij het verwerven van inzicht in de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie. Indien de accountant bepaalt dat de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie verband houden met de financiële verslaggeving van de entiteit kan de accountant meer inzicht verwerven in de activiteiten die door de interne auditfunctie zijn uitgevoerd, of zijn uit te voeren, door het voor de verslagperiode vastgestelde auditplan van de interne auditfunctie, voor zover dit bestaat, te beoordelen en dat plan met de juiste personen binnen de interne auditfunctie te bespreken.

A113 Indien de aard van de verantwoordelijkheden en van de assurance-activiteiten van de interne auditfunctie verband houden met de financiële verslaggeving van de entiteit, kan de accountant tevens gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, om de aard of timing van de controlewerkzaamheden die door de accountant zelf worden uitgevoerd bij het verkrijgen van controle-informatie aan te passen, of om de omvang hiervan te verminderen. Het is waarschijnlijker dat accountants in staat zullen zijn gebruik te maken van de werkzaamheden van een interne auditfunctie van een entiteit wanneer bijvoorbeeld blijkt dat, op basis van ervaring in voorgaande controles of van de risico-inschattingswerkzaamheden van de

accountant, de entiteit over een interne auditfunctie beschikt die adequate en gepaste middelen heeft die in verhouding staan tot de omvang van de entiteit en de aard van de uit te voeren werkzaamheden en die een directe rapportagelijn heeft met de met governance belaste personen.

A114 Indien, op basis van het voorlopige inzicht van de accountant in de interne auditfunctie, de accountant verwacht gebruik te zullen maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie om de aard of timing van de controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd aan te passen, of om de omvang hiervan terug te brengen, is Standaard 610 (Herzien) van toepassing.

A115 Zoals verder in Standaard 610 (Herzien) wordt besproken, verschillen de werkzaamheden van een interne auditfunctie van andere op monitoring gerichte interne beheersingsmaatregelen die voor de financiële verslaggeving relevant kunnen zijn, zoals de beoordelingen van management accounting informatie die zijn opgezet om bij te dragen aan de wijze waarop de entiteit afwijkingen voorkomt of detecteert.

A116 Het vroegtijdig in de opdracht tot stand brengen van communicatie met de juiste personen binnen een interne auditfunctie van een entiteit, en het onderhouden van deze communicatie gedurende de opdracht, kan het effectief delen van informatie bevorderen. Het creëert een omgeving waarin de accountant kan worden geïnformeerd over significante aangelegenheden die onder de aandacht van de interne auditfunctie kunnen komen, wanneer dergelijke aangelegenheden de werkzaamheden van de accountant kunnen beïnvloeden. Standaard 200 behandelt het belang van de accountant om de controle te plannen en uit te voeren met een professioneel kritische instelling, met inbegrip van het alert zijn op informatie die de betrouwbaarheid van documenten en reacties op verzoeken om inlichtingen die als controle-informatie worden gebruikt, ter discussie stelt. Dienovereenkomstig kan overleg met de interne auditfunctie gedurende de opdracht aan de interne accountants de gelegenheid bieden om dergelijke informatie onder de aandacht van de accountant te brengen. De accountant is dan in staat om dergelijke informatie in overweging te nemen bij het door de accountant identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang.

Informatiebronnen (Zie Par. 24)

A117 Het is mogelijk dat een groot deel van de voor monitoringdoeleinden gebruikte informatie afkomstig is uit het informatiesysteem van de entiteit. Als het management ervan uitgaat dat de voor monitoringdoeleinden gebruikte gegevens nauwkeurig zijn maar het management geen basis heeft voor deze veronderstelling, kunnen eventuele fouten in de informatie ertoe leiden dat het management verkeerde conclusies trekt uit zijn monitoringactiviteiten. Derhalve is inzicht vereist in:

- de bronnen van de informatie met betrekking tot de monitoringactiviteiten van de entiteit; en
- de basis waarop het management de informatie voldoende betrouwbaar acht voor dit doel als onderdeel van de verwerving van inzicht door de accountant in de door de entiteit gevoerde monitoringactiviteiten die deel uitmaken van de interne beheersing.

Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

Het inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten (Zie Par. 25 (a))

A118 Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten betreffen risico's die een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten als geheel en die mogelijk op een groot aantal beweringen van invloed zijn.
Risico's van deze aard zijn niet noodzakelijkerwijs risico's die in verband kunnen worden gebracht met specifieke beweringen op het niveau van transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. Zij zijn eerder het gevolg van een situatie die de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen kan vergroten, bijvoorbeeld doordat het management de interne beheersing doorbreekt. Risico's op het niveau van het financieel overzicht kunnen met name relevant zijn voor de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

A119 Risico's op het niveau van de financiële overzichten kunnen in het bijzonder het gevolg zijn van een tekortschietende interne beheersingsomgeving (hoewel deze risico's ook verband kunnen houden met andere factoren, zoals verslechterende economische omstandigheden.) Zo is het mogelijk dat tekortkomingen, zoals een gebrek aan competentie bij het management, een diepgaander effect op de financiële overzichten hebben en een algehele aanpak van de accountant vereisen.

A120 Het inzicht dat de accountant heeft in de interne beheersing kan twijfel doen ontstaan over de

controleerbaarheid van de financiële overzichten van een entiteit. Bijvoorbeeld:

- de twijfels over de integriteit van het management van de entiteit kunnen zo ernstig zijn dat de accountant tot de conclusie komt dat het risico dat het management in de financiële overzichten een onjuiste voorstelling van zaken geeft dermate groot is dat geen controle kan worden uitgevoerd;
- de punten van zorg over de staat en betrouwbaarheid van de vastleggingen van een entiteit kunnen ertoe leiden dat de accountant tot de conclusie komt dat het onwaarschijnlijk is dat voldoende en geschikte controle-informatie beschikbaar zal zijn ter onderbouwing van een goedkeurend oordeel over de financiële overzichten.

A121 Standaard 705[199] stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor het bepalen of het noodzakelijk is dat de accountant een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt of een oordeelonthouding formuleert of, zoals in sommige situaties is vereist, de opdracht teruggeeft indien dat op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Het inschatten van risico’s op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen (Zie Par. 25(b))

A122 De risico’s op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen met betrekking tot transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen moeten worden ingeschat, omdat een dergelijke inschatting direct helpt bij het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Bij het identificeren en inschatten van risico’s op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen kan de accountant tot de conclusie komen dat de geïdentificeerde risico’s een diepgaandere invloed hebben op de financiële overzichten als geheel en mogelijk op een groot aantal beweringen van invloed zijn.

Het gebruik van beweringen

A123 Met de bevestiging dat de financiële overzichten in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, doet het management op impliciete of expliciete wijze beweringen met betrekking tot de opname, waardering, presentatie en toelichting van de verschillende elementen van de financiële overzichten en de daarmee verband houdende toelichtingen.

A124 De beweringen die de accountant gebruikt bij het inschatten van de verschillende soorten afwijkingen die kunnen voorkomen, kunnen in de volgende drie categorieën worden ondergebracht en kunnen de volgende vormen aannemen:

a. beweringen over transactiestromen en gebeurtenissen tijdens de gecontroleerde periode:
   1. voorkomen – de vastgelegde transacties en gebeurtenissen hebben inderdaad plaatsgevonden en hebben betrekking op de entiteit;
   2. volledigheid – alle transacties en gebeurtenissen die hadden moeten worden vastgelegd, zijn ook vastgelegd;
   3. nauwkeurigheid – bedragen en andere gegevens die betrekking hebben op vastgelegde transacties en gebeurtenissen zijn op de juiste wijze vastgelegd;
   4. afgrenzing – transacties en gebeurtenissen zijn in de juiste verslagperiode vastgelegd;
   5. classificatie – transacties en gebeurtenissen zijn op de juiste rekeningen vastgelegd.
b. beweringen over rekeningsaldi aan het einde van de verslagperiode:
   1. bestaan – de activa, verplichtingen en eigenvermogensbelangen bestaan;
   2. rechten en verplichtingen – de entiteit bezit of heeft zeggenschap over de rechten op activa, en de verplichtingen zijn de verplichtingen voor de entiteit;
   3. volledigheid – alle activa, verplichtingen en eigenvermogensbelangen die hadden moeten worden vastgelegd, zijn ook vastgelegd;
   4. waardering en toerekening – de activa, verplichtingen en eigenvermogensbelangen zijn voor de juiste bedragen in de financiële overzichten opgenomen, en de daaruit voortvloeiende waarderings- en toerekeningscorrecties zijn juist vastgelegd.
c. beweringen over de presentatie en toelichting:
   1. voorkomen en rechten en verplichtingen – de toegelichte gebeurtenissen, transacties en overige aangelegenheden hebben inderdaad plaatsgevonden en hebben betrekking op de entiteit;
   2. volledigheid – alle toelichtingen die in de financiële overzichten hadden moeten worden opgenomen, zijn ook opgenomen;
   3. classificatie en begrijpelijkheid – de financiële informatie is juist gepresenteerd en beschreven, en de toelichtingen zijn duidelijk geformuleerd;

---

[199] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

4. nauwkeurigheid en waardering – de financiële en overige informatie is getrouw en voor de juiste bedragen weergegeven.

A125 De accountant kan gebruikmaken van de beweringen zoals hierboven beschreven of kan ze op een andere wijze tot uitdrukking brengen mits alle hierboven beschreven aspecten zijn behandeld. Zo kan de accountant ervoor opteren de beweringen over transacties en gebeurtenissen te combineren met de beweringen over rekeningsaldi.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A126 Indien het management naast de in paragraaf A124 uiteengezette beweringen ook beweringen doet over de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector, houden die beweringen vaak in dat transacties en gebeurtenissen zijn uitgevoerd in overeenstemming met de wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften. Het is mogelijk dat dergelijke beweringen binnen de reikwijdte van de controle van financiële overzichten vallen.

Het proces van identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 26(a))

A127 Informatie verzameld tijdens het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden, met inbegrip van de controle-informatie die is verkregen bij het evalueren van de opzet van interne beheersingsmaatregelen en het nagaan of deze zijn geïmplementeerd, wordt als controle-informatie gebruikt ter onderbouwing van de risico-inschatting. De risico-inschatting bepaalt de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden die zullen worden uitgevoerd.

A128 Bijlage 2 geeft voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen duiden op het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang.

Interne beheersingsmaatregelen in verband brengen met beweringen (Zie Par. 26(c))

A129 Tijdens de uitvoering van risico-inschattingen is het mogelijk dat de accountant identificeert welke interne beheersingsmaatregelen waarschijnlijk een afwijking van materieel belang in specifieke beweringen voorkomen, of detecteren en corrigeren. Doorgaans is het nuttig inzicht te verwerven in interne beheersingsmaatregelen en ze in verband te brengen met beweringen in de context van processen en systemen waarin ze bestaan, omdat afzonderlijke interne beheersingsactiviteiten op zich vaak niet op een risico inspelen. Vaak zijn alleen meerdere interne beheersingsactiviteiten, samen met andere componenten van de interne beheersing, voldoende om op een risico in te spelen.

A130 Daartegenover staat dat bepaalde interne beheersingsactiviteiten een specifiek effect kunnen hebben op een afzonderlijke bewering die in een bepaalde transactiestroom of een bepaald rekeningsaldo vervat is. Zo houden de interne beheersingsactiviteiten die een entiteit heeft ingesteld om ervoor te zorgen dat haar werknemers de fysieke voorraad naar behoren opnemen en vastleggen rechtstreeks verband met de beweringen 'bestaan' en 'volledigheid' voor het rekeningsaldo van de voorraad.

A131 Interne beheersingsmaatregelen kunnen direct of indirect verband houden met een bewering. Hoe indirecter het verband, hoe minder effectief die interne beheersingsmaatregel kan zijn bij het voorkomen, of detecteren en corrigeren, van afwijkingen in die bewering. Zo houdt de beoordeling door een verkoopleider van een overzicht van de verkoopactiviteiten voor specifieke winkels per regio gewoonlijk slechts indirect verband met de bewering 'volledigheid' voor verkoopopbrengsten. Bijgevolg kan deze maatregel minder effectief zijn voor het beperken van het risico voor die bewering dan interne beheersingsmaatregelen die meer direct verband houden met die bewering, zoals de aansluiting van vervoersdocumenten met factuurdocumenten.

Significante risico's

Significante risico's identificeren (Zie Par. 28)

A132 Significante risico's hebben vaak betrekking op significante niet-routinematige transacties of op aangelegenheden die oordeelsvorming vereisen. Niet-routinematige transacties zijn transacties die vanwege hun omvang of aard ongebruikelijk zijn en bijgevolg zelden voorkomen. Aangelegenheden die de toepassing van oordeelsvorming vereisen zijn onder meer de ontwikkeling van schattingen waarvoor significante onzekerheid omtrent de waardering bestaat. Bij routinematige, niet-complexe transacties die systematisch worden verwerkt is de kans kleiner dat ze aanleiding geven tot significante risico's.

A133 De risico's op een afwijking van materieel belang kunnen groter zijn voor significante niet-routinematige transacties die voortkomen uit aangelegenheden als:

- een grotere interventie van het management bij het specificeren van de verwerkingswijze;
- een grotere handmatige interventie bij het verzamelen en verwerken van gegevens;
- complexe berekeningen of verslaggevingsprincipes;
- de aard van niet-routinematige transacties, waardoor het voor de entiteit moeilijk kan zijn om effectieve interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de risico's te implementeren.

A134 De risico's op een afwijking van materieel belang kunnen groter zijn voor significante inschattingsaangelegenheden die schattingen vereisen, onder meer voortkomend uit het feit dat:
- verslaggevingsprincipes voor schattingen of opbrengstverantwoording mogelijk anders worden geïnterpreteerd;
- de vereiste inschatting mogelijk subjectief of complex is, of mogelijk veronderstellingen vereist omtrent de gevolgen van toekomstige gebeurtenissen, zoals de inschatting van reële waarde.

A135 Standaard 330 beschrijft welke gevolgen het aanwijzen van een risico als zijnde significant heeft voor de verdere controlewerkzaamheden.[200]

Significante risico's die verband houden met de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

A136 Standaard 240 stelt verdere vereisten vast en verschaft leidraden met betrekking tot het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.[201]

Inzicht in interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot significante risico's (Zie Par. 29)

A137 Hoewel risico's met betrekking tot significante niet-routinematige aangelegenheden of inschattingsaangelegenheden minder vaak aan routinematige interne beheersingsmaatregelen worden onderworpen, is het mogelijk dat het management op een andere wijze op deze risico's inspeelt. Bijgevolg heeft het inzicht van de accountant in de vraag of de entiteit interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd voor significante risico's die voortkomen uit niet-routinematige aangelegenheden of inschattingsaangelegenheden, onder meer betrekking op de vraag of en hoe het management op de risico's inspeelt. De manieren om op risico's in te spelen kunnen het volgende omvatten:
- interne beheersingsactiviteiten zoals een beoordeling door het senior management of deskundigen van veronderstellingen;
- gedocumenteerde procedures voor schattingen;
- goedkeuring door de met governance belaste personen.

A138 Indien er bijvoorbeeld eenmalige gebeurtenissen zijn geweest, zoals de ontvangst van de kennisgeving van een significante rechtszaak, kan bij het overwegen van de wijze waarop de entiteit hierop heeft ingespeeld onder meer rekening worden gehouden met aangelegenheden zoals de vraag of de entiteit al dan niet geschikte deskundigen (zoals interne of externe juridisch adviseurs) heeft ingeschakeld, de vraag of er een inschatting is gemaakt van de mogelijke gevolgen, en de vraag hoe het management deze situatie denkt toe te lichten in de financiële overzichten.

A139 In sommige gevallen heeft het management mogelijk niet op passende wijze ingespeeld op significante risico's op een afwijking van materieel belang door interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot deze significante risico's te implementeren. Indien het management nalaat dergelijke interne beheersingsmaatregelen te implementeren, wijst dat op een significante tekortkoming in de interne beheersing.[202]

Risico's waarvoor gegevensgerichte controles alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen (Zie Par. 30)

A140 Risico's op een afwijking van materieel belang kunnen rechtstreeks verband houden met de vastlegging van routinematige transactiestromen of rekeningsaldi en met de opstelling van betrouwbare financiële overzichten. Voorbeelden van dergelijke risico's zijn het risico op een onnauwkeurige of onvolledige verwerking van routinematige en significante transactiestromen, zoals de opbrengsten, inkopen en contante ontvangsten of betalingen van een entiteit.

---

[200] Standaard 330, paragraaf 15 en 21.
[201] Standaard 240, paragraaf 25, 26 en 27.
[202] Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf A7.

A141 Indien dergelijke routinematige zakelijke transacties het voorwerp uitmaken van een in hoge mate geautomatiseerde verwerking met weinig of geen handmatige interventie, is het niet altijd mogelijk om alleen gegevensgerichte controles in verband met het risico uit te voeren. De accountant kan dit bijvoorbeeld van toepassing achten in situaties waar een significant gedeelte van de informatie van de entiteit alleen in elektronische vorm tot stand wordt gebracht, vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd, zoals in een geïntegreerd systeem. In dergelijke gevallen:

- is de controle-informatie mogelijk alleen in elektronische vorm beschikbaar, en is de toereikendheid en geschiktheid ervan gewoonlijk afhankelijk van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de nauwkeurigheid en volledigheid daarvan;
- is de kans dat informatie onjuist tot stand wordt gebracht of gewijzigd zonder dat de fout wordt gedetecteerd mogelijk groter als geschikte interne beheersingsmaatregelen niet effectief werken.

A142 In Standaard 330 is beschreven welke gevolgen het identificeren van dergelijke risico's heeft voor de verdere controlewerkzaamheden.[203]

Bijstelling van de risico-inschatting (Zie Par. 31)

A143 Tijdens de controle kan informatie onder de aandacht van de accountant komen die op significante wijze afwijkt van de informatie waarop de risico-inschatting werd gebaseerd. De risico-inschatting kan bijvoorbeeld gebaseerd zijn op de verwachting dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen effectief werken. Bij het toetsen van deze interne beheersingsmaatregelen is het mogelijk dat de accountant controle-informatie verkrijgt dat de interne beheersingsmaatregelen op relevante momenten tijdens de controle niet effectief werkten. Zo ook kan de accountant tijdens de uitvoering van gegevensgerichte controles afwijkingen detecteren die hogere bedragen vertegenwoordigen of vaker voorkomen dan wat hij op basis van zijn risico-inschatting kon verwachten. In dat geval is het mogelijk dat de risico-inschatting de werkelijke omstandigheden van de entiteit niet passend weerspiegelt en dat de geplande verdere controlewerkzaamheden mogelijk niet effectief zijn wat betreft het detecteren van afwijkingen van materieel belang. Zie Standaard 330 voor verdere leidraden.

Documentatie (Zie Par. 32)

A144 Het is de accountant die op basis van professionele oordeelsvorming bepaalt op welke wijze de vereisten van paragraaf 32 worden gedocumenteerd. Zo kan hij de documentatie bij de controle van kleine entiteiten opnemen in zijn documentatie van de algehele controleaanpak en het controleprogramma.[204] Zo kan hij de resultaten van de risico-inschatting afzonderlijk documenteren, of documenteren als onderdeel van zijn documentatie van de verdere werkzaamheden.[205] De vorm en omvang van de documentatie wordt mede bepaald door de aard, omvang en complexiteit van de entiteit en haar interne beheersing, de beschikbaarheid van informatie bij de entiteit en de in de loop van de controle gehanteerde controlemethodologie en -technieken.

A145 Bij entiteiten die ongecompliceerde bedrijfsactiviteiten en processen hebben met betrekking tot financiële verslaggeving, kan de documentatie in eenvoudige vorm worden opgesteld en relatief beknopt zijn. De accountant hoeft niet zijn volledige kennis van de entiteit en aangelegenheden die daarmee verband houden te documenteren. Belangrijke elementen van de door de accountant gedocumenteerde kennis zijn onder meer de elementen waarop hij de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang heeft gebaseerd.

A146 De omvang van de documentatie kan ook een afspiegeling zijn van de ervaring en capaciteiten van de leden van het controleteam. Mits altijd aan de vereisten van Standaard 230 is voldaan, kan een controle uitgevoerd door een opdrachtteam bestaande uit minder ervaren personen meer gedetailleerde documentatie vereisen die hen helpt een juist inzicht in de entiteit te verwerven dan wanneer het opdrachtteam uit ervaren personen bestaat.

A147 Bij doorlopende controles kan bepaalde documentatie worden overgenomen uit de voorgaande periode en, naargelang dit noodzakelijk is, worden geactualiseerd teneinde veranderingen in de activiteiten of processen van de entiteit te weerspiegelen.

Bijlage 1: Componenten van de interne beheersing (Zie Par. 4(c), 14–24 en A76–)

1. Deze bijlage geeft verdere uitleg over de componenten van de interne beheersing, zoals in de

[203] Standaard 330, paragraaf 8.
[204] Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 7 en 9.
[205] Standaard 330, paragraaf 28.

paragrafen 4(c), 14–24 en A71–A117 uiteengezet, die relevant zijn voor een controle van financiële overzichten.

Interne beheersingsomgeving

1. De interne beheersingsomgeving bevat de volgende elementen:
   a. *de communicatie over en handhaving van integriteit en ethische waarden.* De effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen is afhankelijk van de integriteit en ethische waarden van de personen die deze maatregelen creëren, uitvoeren en monitoren. Integriteit en ethisch gedrag zijn het product van de ethische en gedragsnormen van de entiteit, de wijze waarop ze worden overgebracht en de wijze waarop ze in de praktijk worden toegepast. De handhaving van integriteit en ethische waarden houdt bijvoorbeeld in dat het management maatregelen neemt om stimulansen of verleidingen die werknemers tot oneerlijke, onwettige of onethische handelingen zouden kunnen aanzetten, weg te nemen of te beperken. Het overbrengen van het beleid van de entiteit inzake integriteit en ethische waarden kan onder meer inhouden dat gedragsnormen aan de werknemers worden meegedeeld door middel van uiteenzettingen over het beleid en gedragscodes en door het goede voorbeeld te geven;
   b. *het streven naar competentie.* Competentie bestaat uit de kennis en vaardigheden die nodig zijn om taken te volbrengen die het werk van de persoon definiëren;
   c. *de betrokkenheid van de met governance belaste personen.* Het bewustzijn van de interne beheersing van een entiteit wordt in aanzienlijke mate beïnvloed door de met governance belaste personen. Het belang van de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen wordt erkend in gedragscodes en andere wet- en regelgeving of leidraden die ten behoeve van de met governance belaste personen zijn opgesteld. Andere verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen zijn onder meer het toezicht op de opzet en effectieve werking van klokkenluiderprocedures en op het proces voor de beoordeling van de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit;
   d. *de filosofie en werkstijl van het management.* De filosofie en werkstijl van het management omvatten een breed scala aan kenmerken. Zo kunnen de houding en acties van het management ten aanzien van de financiële verslaggeving tot uiting komen in een conservatieve of agressieve keuze uit beschikbare alternatieve verslaggevingsprincipes, of in de zorgvuldigheid en voorzichtigheid waarmee schattingen worden gemaakt;
   e. *de organisatiestructuur.* De totstandbrenging van een relevante organisatiestructuur houdt onder meer in dat belangrijke bevoegdheids- en verantwoordelijkheidsgebieden en geschikte rapportagelijnen worden vastgesteld. De geschiktheid van de organisatiestructuur van een entiteit hangt mede af van haar omvang en de aard van haar activiteiten;
   f. *de toewijzing van bevoegdheden en verantwoordelijkheden.* De toewijzing van bevoegdheden en verantwoordelijkheden kan beleidslijnen omvatten met betrekking tot passende handelspraktijken, de kennis en ervaring van personeel op sleutelposities en de middelen die voor het uitvoeren van taken beschikbaar worden gesteld. Daarnaast kan het de beleidslijnen en communicatie omvatten die erop zijn gericht te garanderen dat alle werknemers de doelstellingen van de entiteit begrijpen, weten hoe hun eigen werkzaamheden in verband staan met die van anderen en bijdragen aan het bereiken van deze doelstellingen, en weten hoe en waarvoor zij verantwoording verschuldigd zijn;
   g. *de beleidslijnen en praktijken met betrekking tot personeelszaken.* Uit de beleidslijnen en praktijken met betrekking tot personeelszaken blijken vaak belangrijke aangelegenheden in verband met het bewustzijn van de interne beheersing van een entiteit. Zo vormen normen voor de werving van de meest gekwalificeerde personen – met nadruk op opleiding, werkervaring, realisaties en bewijs van integriteit en ethisch gedrag – een bewijs dat de entiteit streeft naar competent en betrouwbaar personeel. De beleidslijnen inzake training die de toekomstige taken en verantwoordelijkheden overbrengen en die praktijken zoals trainingsscholen en seminars omvatten, geven aan welke prestatieniveaus en welk gedrag worden verwacht. Promoties op basis van periodieke prestatiebeoordelingen geven het belang aan dat de entiteit hecht aan de bevordering van gekwalificeerd personeel naar hogere verantwoordelijkheidsniveaus.

Risico-inschattingsproces van de entiteit

1. In het kader van de doelstellingen inzake financiële verslaggeving omvat het risico-inschattingsproces van de entiteit onder meer de wijze waarop het management bedrijfsrisico’s identificeert die relevant zijn voor de opstelling van financiële overzichten in overeenstemming met het door de entiteit toegepaste stelsel inzake financiële verslaggeving, het belang ervan inschat, beoordeelt hoe groot de kans is dat ze zich zullen voordoen, en beslissingen neemt over maatregelen om op die risico’s in te spelen en ze te beheersen. Zo is het mogelijk dat het risico-inschattingsproces van een entiteit inspeelt op de wijze waarop de entiteit rekening houdt met de mogelijkheid van

niet-vastgelegde transacties of significante in de financiële overzichten vastgelegde schattingen bepaalt en analyseert.
2. De risico's die relevant zijn voor een betrouwbare financiële verslaggeving omvatten externe en interne gebeurtenissen, transacties of omstandigheden die zich kunnen voordoen en die een nadelig effect hebben op de mogelijkheid van de entiteit om financiële gegevens tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren in overeenstemming met de beweringen van het management in de financiële overzichten. Het management kan plannen, programma's of maatregelen opstellen om op specifieke risico's in te spelen, of kan besluiten om een risico uit kostenoverwegingen of om andere redenen te aanvaarden. Risico's kunnen ontstaan of veranderen als gevolg van omstandigheden zoals:
   - *veranderingen in de operationele omgeving.* Wijzigingen in de regelgeving of operationele omgeving kunnen leiden tot veranderingen in de concurrentiedruk en significante veranderingen in de risico's;
   - *nieuw personeel.* Nieuw personeel kan anders aankijken tegen of andere inzichten hebben in interne beheersing;
   - *nieuwe of vernieuwde informatiesystemen.* Significante en snelle veranderingen in informatiesystemen kunnen het risico met betrekking tot interne beheersing veranderen;
   - *snelle groei.* Een aanzienlijke en snelle uitbreiding van de activiteiten kan de interne beheersing onder druk zetten en het risico op falen van de interne beheersingsmaatregelen doen toenemen;
   - *nieuwe technologie.* De invoering van nieuwe technologieën in productieprocessen of informatiesystemen kan het risico met betrekking tot de interne beheersing wijzigen;
   - *nieuwe bedrijfsmodellen, producten of activiteiten.* Het ondernemen van activiteiten of aangaan van transacties waarmee de entiteit weinig ervaring heeft, kan leiden tot nieuwe risico's met betrekking tot de interne beheersing;
   - *reorganisaties.* Reorganisaties kunnen gepaard gaan met een inkrimping van de staf en met veranderingen in toezicht en functiescheiding die het risico met betrekking tot de interne beheersing kunnen wijzigen;
   - *uitbreiding van activiteiten in het buitenland.* De uitbreiding of overname van buitenlandse activiteiten brengt nieuwe en vaak unieke risico's met zich die van invloed kunnen zijn op de interne beheersing, bijvoorbeeld nieuwe of gewijzigde risico's die voortkomen uit in vreemde valuta luidende transacties;
   - *nieuwe verslaggevingsregels.* De toepassing van nieuwe verslaggevingsprincipes of wijziging van bestaande verslaggevingsprincipes kan van invloed zijn op de risico's bij het opstellen van de financiële overzichten.

Het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, en de communicatie

1. Een informatiesysteem bestaat uit infrastructuur (fysieke en hardwarecomponenten), software, mensen, procedures en gegevens. Veel informatiesystemen maken uitgebreid gebruik van informatietechnologie (IT).
2. Het informatiesysteem dat relevant is voor de doelstellingen inzake financiële verslaggeving, waartoe het systeem voor financiële verslaggeving behoort, omvat methoden en vastleggingen die:
   - alle geldige transacties identificeren en vastleggen;
   - de transacties tijdig en voldoende gedetailleerd beschrijven om de juiste classificatie van transacties voor verslaggevingsdoeleinden mogelijk te maken;
   - de waarde van transacties bepalen op een wijze die het mogelijk maakt de juiste geldwaarde ervan in de financiële overzichten vast te leggen;
   - de periode bepalen waarin transacties hebben plaatsgevonden om de vastlegging van transacties in de juiste verslagperiode mogelijk te maken;
   - de transacties en daarmee verband houdende toelichtingen naar behoren in de financiële overzichten presenteren.
3. De kwaliteit van door systemen gegenereerde informatie is van invloed op het vermogen van het management om juiste beslissingen te nemen bij het leiden en beheersen van de activiteiten van de entiteit en om betrouwbare financiële verslagen op te stellen.
4. Communicatie, d.w.z. het verschaffen van inzicht in individuele taken en verantwoordelijkheden met betrekking tot de interne beheersing inzake de financiële verslaggeving, kan de vorm aannemen van handboeken over beleidslijnen en -procedures, handboeken over administratieve verwerking en financiële verslaggeving, en memoranda. Communicatie kan ook elektronisch, mondeling of via handelingen van het management plaatsvinden.

Interne beheersingsactiviteiten

1. Interne beheersingsactiviteiten die mogelijk relevant zijn voor een controle kunnen worden

onderverdeeld in beleidslijnen en -procedures die betrekking hebben op:

- *prestatiebeoordelingen.* Deze interne beheersingsactiviteiten bestaan onder meer uit het beoordelen en analyseren van de werkelijke prestaties versus budgetten, prognoses en prestaties in voorgaande verslagperiodes; het leggen van verbanden tussen verschillende gegevensreeksen – operationeel of financieel – samen met analyses van de verbanden en onderzoekshandelingen of corrigerende maatregelen; het vergelijken van interne gegevens met externe informatiebronnen; en het beoordelen van functionele prestaties of prestaties van activiteiten;
- *informatieverwerking.* De twee grote groepen van interne beheersingsactiviteiten met betrekking tot informatiesystemen zijn '*applicationcontrols'*, die van toepassing zijn op de verwerking van individuele toepassingen, en *general IT controls*, zijnde de beleidslijnen en -procedures die betrekking hebben op een groot aantal toepassingen en die de effectieve werking van '*applicationcontrols'* ondersteunen door ertoe bij te dragen dat de informatiesystemen juist blijven werken. Voorbeelden van '*applicationcontrols'* zijn het controleren van de rekenkundige nauwkeurigheid van vastleggingen, het onderhouden en beoordelen van rekening- en proefbalanssaldi, geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen zoals wijzigingscontroles van invoergegevens en controles op nummervolgorde, en handmatige opvolging van uitzonderingsrapporten. Voorbeelden van '*general IT controls'* zijn interne beheersingsmaatregelen voor programmawijzigingen, interne beheersingsmaatregelen die de toegang tot programma's of gegevens beperken, interne beheersingsmaatregelen voor de implementatie van nieuwe versies van softwarepakketten, en interne beheersingsmaatregelen voor systeemsoftware die de toegang beperken tot of het gebruik monitoren van hulpprogramma's die financiële gegevens of vastleggingen zouden kunnen wijzigen zonder een controlespoor achter te laten;
- *Fysieke interne beheersingsmaatregelen.* Deze interne beheersingsmaatregelen omvatten:
  - de fysieke beveiliging van activa, met inbegrip van adequate veiligheidsmaatregelen zoals beveiligde faciliteiten voor de toegang tot activa en vastleggingen;
  - de autorisatie voor de toegang tot computerprogramma's en gegevensbestanden;
  - periodieke tellingen en vergelijkingen met bedragen in controlebestanden (bijvoorbeeld het vergelijken van de resultaten van tellingen van contant geld, effecten en voorraden met de administratieve vastleggingen);

    De mate waarin fysieke interne beheersingsmaatregelen die erop gericht zijn diefstal van activa te voorkomen relevant zijn voor de betrouwbaarheid van de opstelling van de financiële overzichten, en dus voor de controle, is afhankelijk van omstandigheden zoals de situatie waarin activa in sterke mate vatbaar zijn voor oneigenlijke toe-eigening.
- *functiescheiding.* De toewijzing aan verschillende personen van de verantwoordelijkheden voor het autoriseren van transacties, het vastleggen van transacties en het bewaren van activa. Functiescheiding is bedoeld om beperkingen aan te brengen in de mogelijkheden voor wie dan ook om bij de uitvoering van zijn normale taken fouten te maken en te verhullen of fraude te plegen en te verhullen.

2. Sommige interne beheersingsactiviteiten kunnen afhankelijk zijn van het bestaan van passende beleidslijnen op een hoger niveau die door het management of de met governance belaste personen zijn vastgesteld. Zo kunnen autorisatiecontroles worden gedelegeerd overeenkomstig vastgestelde richtlijnen, zoals investeringscriteria die door de met governance belaste personen zijn vastgesteld; anderzijds kan het voorkomen dat niet-routinematige transacties, zoals belangrijke overnames/verwervingen of afstotingen/desinvesteringen, de specifieke toestemming van een hoog niveau in de organisatie vereisen, met inbegrip van, in sommige gevallen, de toestemming van de aandeelhouders.

Monitoring van interne beheersingsmaatregelen

1. Het opzetten en handhaven van een doorlopende interne beheersing is een belangrijke verantwoordelijkheid van het management. Het monitoren door het management van de interne beheersingsmaatregelen houdt onder meer in dat wordt overwogen of de interne beheersingsmaatregelen op de beoogde wijze werken en of ze indien passend worden aangepast aan gewijzigde omstandigheden.

   Het monitoren van interne beheersingsmaatregelen kan onder meer inhouden dat het management nagaat of de aansluiting van banksaldi tijdig wordt uitgevoerd, dat interne auditors evalueren of de verkoopmedewerkers het beleid van de entiteit met betrekking tot de voorwaarden van verkoopcontracten naleven en dat een juridische afdeling toeziet op de naleving van het beleid van de entiteit inzake ethische of handelspraktijken.

   Monitoring moet er ook voor zorgen dat interne beheersingsmaatregelen effectief blijven werken. Als bijvoorbeeld de tijdigheid en nauwkeurigheid van bankreconciliaties niet wordt gemonitord, is de kans groot dat het personeel stopt met het opstellen daarvan.
2. Interne auditors of personeelsleden die soortgelijke functies uitvoeren kunnen via afzonderlijke evaluaties bijdragen aan het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen van een entiteit.

Zij verschaffen doorgaans regelmatig informatie over de werking van de interne beheersing, waarbij zij uitgebreid aandacht besteden aan het evalueren van de effectiviteit van de interne beheersing, verstrekken informatie over de sterke punten van en tekortkomingen in de interne beheersing en doen aanbevelingen ter verbetering van de interne beheersing.

3. Monitoringactiviteiten kunnen onder meer inhouden dat informatie wordt gebruikt die afkomstig is van derden en die kan duiden op problemen of die de aandacht kan vestigen op gebieden die voor verbetering vatbaar zijn. Klanten bevestigen vaak impliciet de factureringsgegevens door hun facturen te betalen of door klachten te formuleren over de in rekening gebrachte bedragen. Ook kunnen regelgevende instanties met de entiteit aangelegenheden bespreken die de werking van de interne beheersing beïnvloeden, zoals mededelingen met betrekking tot onderzoeken door regelgevende of toezichthoudende instanties voor de banksector. Tevens kan het management bij de uitvoering van monitoringactiviteiten rekening houden met mededelingen door accountants met betrekking tot de interne beheersing.

Bijlage 2: Omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. A40 en A128)

Hieronder volgen voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen wijzen op het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang. De lijst beslaat een breed scala van omstandigheden en gebeurtenissen. Niet alle omstandigheden en gebeurtenissen zijn echter relevant voor elke controleopdracht, en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijk volledig.

– activiteiten in economisch instabiele regio's, bijvoorbeeld landen met een aanzienlijke devaluatie van hun valuta of sterk inflatoire economieën;
– activiteiten die aan volatiele markten zijn blootgesteld, zoals de handel in futures;
– activiteiten die aan zeer complexe regelgeving zijn onderworpen;
– continuïteits- en liquiditeitsproblemen, waaronder het verlies van significante klanten;
– beperkingen met betrekking tot de beschikbaarheid van kapitaal en krediet;
– veranderingen in de sector waarin de entiteit actief is;
– veranderingen in de toeleveringsketen;
– ontwikkeling of aanbod van nieuwe producten of diensten, of het starten van nieuwe bedrijfsactiviteiten;
– uitbreiding naar nieuwe locaties;
– veranderingen in de entiteit, zoals grote overnames of reorganisaties of andere ongebruikelijke gebeurtenissen;
– entiteiten of bedrijfssegmenten die waarschijnlijk zullen worden verkocht;
– het bestaan van complexe samenwerkingsverbanden en joint ventures;
– het gebruik van financiering buiten de balans om, voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten en andere complexe financieringsovereenkomsten;
– significante transacties met verbonden partijen;
– een tekort aan personeel met de nodige vaardigheden op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving;
– veranderingen in personeel op sleutelposities, met inbegrip van het vertrek van belangrijke executives;
– tekortkomingen in de interne beheersing, in het bijzonder die welke door het management niet worden aangepakt;
– inconsistenties tussen de IT-strategie van de entiteit en haar bedrijfsstrategieën;
– veranderingen in de IT-omgeving;
– installatie van significante nieuwe IT-systemen die verband houden met de financiële verslaggeving;
– onderzoek door regelgevende of overheidsinstanties van de activiteiten of financiële resultaten van de entiteit;
– afwijkingen in het verleden, een verleden van fouten of een aanzienlijk aantal correcties aan het einde van de verslagperiode;
– een aanzienlijk aantal niet-routinematige of niet-systematische transacties, met inbegrip van intercompanytransacties en transacties die gepaard gaan met grote opbrengsten aan het einde van de verslagperiode;
– transacties die op aandringen van het management worden vastgelegd, zoals de herfinanciering van schulden, te verkopen activa en classificatie van verhandelbare effecten;
– toepassing van nieuwe boekhoudkundige regels;
– boekhoudkundige waarderingen die gepaard gaan met complexe processen;
– gebeurtenissen of transacties die aanleiding geven tot een aanzienlijke onzekerheid omtrent de waardering, met inbegrip van schattingen;
– lopende rechtszaken en voorwaardelijke verplichtingen, zoals garanties op verkopen, financiële garanties en milieusanering.

320 Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot het toepassen van het begrip materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle van financiële overzichten. Standaard 450[206] verduidelijkt hoe materialiteit wordt gehanteerd bij het evalueren van het effect van geïdentificeerde afwijkingen op de controle en van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten.

Materialiteit in de context van een controle

2 In stelsels inzake financiële verslaggeving wordt het begrip materialiteit in de context van het opstellen en het presenteren van financiële overzichten vaak toegelicht. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen benaderen, toch wordt in het algemeen het volgende uiteengezet:
- afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, afzonderlijk of gezamenlijk, worden van materieel belang geacht indien daarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij een invloed zullen hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen;
- oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit komen tot stand in het licht van de gegeven omstandigheden en worden door de omvang of de aard van een afwijking, of door een combinatie van beide, beïnvloed; en
- bij oordeelsvormingen met betrekking tot aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de gebruikers van financiële overzichten, worden de gemeenschappelijke behoeften aan financiële informatie van de gebruikers als groep overwogen.[207] Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften ver uiteen kunnen lopen, wordt niet overwogen.

3 Een dergelijke toelichting, indien in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving opgenomen, voorziet de accountant van een referentiekader bij het bepalen van de materialiteit voor de controle. Indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving het begrip materialiteit niet toelicht, verschaffen de in paragraaf 2 vermelde kenmerken voor de accountant een referentiekader.

4 Het bepalen van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie die de accountant heeft van de behoeften aan financiële informatie welke de gebruikers van de financiële overzichten hebben. In dit verband mag de accountant redelijkerwijs aannemen dat gebruikers:
a. een redelijke kennis hebben van bedrijfs- en economische activiteiten, alsmede van financiële verslaggeving, en bereid zijn de informatie in de financiële overzichten met een redelijke mate van toewijding te bestuderen;
b. begrijpen dat financiële overzichten worden opgesteld, gepresenteerd en gecontroleerd overeenkomstig materialiteitsniveaus;
c. de onzekerheden erkennen die inherent zijn aan het bepalen van bedragen op basis van schattingen, beoordelingen en het in aanmerking nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
d. redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de financiële overzichten.

5 Het begrip materialiteit wordt door de accountant toegepast zowel bij het plannen en uitvoeren van de controle, als bij het evalueren van het effect van de geïdentificeerde afwijkingen op de controle en van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten, alsmede bij het vormen van het oordeel in de controleverklaring. (Zie Par. A1)

6 Bij het plannen van de controle past de accountant oordeelsvorming toe betreffende de omvang van de afwijkingen die van materieel belang zullen worden geacht. Deze oordeelsvormingen vormen de basis voor:
a. het bepalen van de aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden;
b. het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang; en
c. het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

De vastgestelde materialiteit bij het plannen van de controle hoeft niet noodzakelijkerwijs een

---

[206] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*.

[207] Zo wordt, ten aanzien van een entiteit met winstoogmerk, volgens het 'Raamwerk voor de opstelling en presentatie van jaarrekeningen', dat in april 2001 door de International Accounting Standards Board is aangenomen, door het ter beschikking stellen van financiële overzichten die voldoen aan de behoeften van investeerders, aangezien deze de onderneming van risicokapitaal voorzien, tevens voldaan aan het merendeel van de behoeften van andere gebruikers waarin door financiële overzichten kan worden voorzien.

vastgestelde waarde te zijn waaronder niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, altijd als niet van materieel belang worden geëvalueerd. De omstandigheden waarbinnen bepaalde afwijkingen optreden, kunnen ertoe leiden dat de accountant die afwijkingen als van materieel belang evalueert, ook al liggen zij onder het materialiteitsniveau. Ofschoon het niet praktisch uitvoerbaar is controlewerkzaamheden op te zetten om afwijkingen te detecteren die mogelijk alleen uit hun aard van materieel belang zijn, neemt de accountant niet alleen de omvang, maar ook de aard van niet-gecorrigeerde afwijkingen en de specifieke omstandigheden waarin deze zich voordoen, in aanmerking bij de evaluatie van het effect daarvan op de financiële overzichten[208].

Ingangsdatum

7 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

8 De doelstelling van de accountant is het op passende wijze toepassen van het begrip materialiteit bij de planning en uitvoering van de controle.

Definitie

9 Voor de toepassing van de Standaarden betekent uitvoeringsmaterialiteit het bedrag of de bedragen die door de accountant op een lager materialiteitsniveau dan voor de financiële overzichten als geheel is (zijn) vastgesteld om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten als geheel overschrijdt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Indien van toepassing wordt met uitvoeringsmaterialiteit tevens het bedrag of de bedragen bedoeld die door de accountant voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen op een lager niveau of op lagere niveaus dan het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus zijn vastgesteld.

Vereisten

Het bepalen van materialiteit en uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle

10 Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak dient de accountant de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen. Het kan zijn dat, in de specifieke omstandigheden van de entiteit, er sprake is van één of meer bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor afwijkingen van kleinere bedragen dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel redelijkerwijs kunnen worden verondersteld de economische beslissingen van gebruikers die genomen zijn op basis van de financiële overzichten te zullen beïnvloeden. In deze gevallen dient de accountant tevens het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus te bepalen die van toepassing zijn op die bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. (Zie Par. A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9, A10 en A11)

11 De accountant dient de uitvoeringsmaterialiteit voor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang en de bepaling van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden te bepalen. (Zie Par. A12)

Herziening naarmate de controle vordert

12 De accountant dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) te herzien wanneer hij tijdens de controle kennis heeft gekregen van informatie op grond waarvan hij initieel een ander bedrag (of bedragen) zou hebben bepaald. (Zie Par. A13)

13 Indien de accountant tot de conclusie komt dat een lagere materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (alsmede, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) dan initieel is vastgesteld passend is, dient hij te bepalen of het nodig is de uitvoeringsmaterialiteit te herzien, alsmede of de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden passend blijven.

[208] Standaard 450, paragraaf A16.

Documentatie

14 De accountant dient in de controledocumentatie de volgende bedragen en de factoren die bij het vaststellen hiervan in overweging zijn genomen, op te nemen:[209]
a. materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (Zie Par. 10);
b. indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (Zie Par. 10);
c. de uitvoeringsmaterialiteit (Zie Par. 11); en
d. alle herzieningen van (a)-(c) naarmate de controle vordert (Zie Par. 12 en 13).

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Materialiteit en controlerisico (Zie Par. 5)

A1 Bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten zijn de algehele doelstellingen van de accountant het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten, waardoor de accountant in staat wordt gesteld om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming zijn met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving, het rapporteren over de financiële overzichten en het communiceren zoals vereist is op grond van de Standaarden, in overeenstemming met de bevindingen van de accountant[210]. De accountant verkrijgt een redelijke mate van zekerheid door het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie teneinde het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen[211]. Het controlerisico is het risico dat de accountant een onjuist controleoordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Het controlerisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en van het ontdekkingsrisico[212]. Materialiteit en controlerisico worden gedurende de controle in acht genomen, in het bijzonder bij:
a. het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang;[213]
b. het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden;[214] en
c. het evalueren van het effect van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten[215], alsmede bij het vormen van het oordeel in de controleverklaring.[216]

Het bepalen van materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden (Zie Par. 10)

A2 In het geval van een entiteit in de publieke sector zijn wet- en regelgevende of toezichthoudende instanties vaak de belangrijkste gebruikers van haar financiële overzichten. Bovendien kunnen de financiële overzichten worden gebruikt bij het nemen van andere dan economische beslissingen. Het bepalen van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) bij een controle van de financiële overzichten van een entiteit in de publieke sector wordt daarom beïnvloed door wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften; alsmede door de behoeften aan financiële informatie van wetgevers en het publiek in verband met de programma's van de publieke sector.

Gebruik van benchmarks bij het bepalen van materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (Zie Par. 10)

A3 Het bepalen van de materialiteit houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in. Er wordt vaak een percentage op een bepaalde benchmark toegepast als uitgangspunt bij het bepalen van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel. Factoren die het vaststellen van een geschikte benchmark kunnen beïnvloeden zijn onder meer:

---

[209] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11, en A6.
[210] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 11.
[211] Standaard 200, paragraaf 17.
[212] Standaard 200, paragraaf 13(c).
[213] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*.
[214] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.
[215] Standaard 450.
[216] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.*

- de elementen van de financiële overzichten (bijvoorbeeld: activa, verplichtingen, eigen vermogen, opbrengsten, lasten);
- of er elementen zijn waarop de gebruikers van de financiële overzichten van de specifieke entiteit doorgaans hun aandacht richten (voor de evaluatie van de financiële prestaties besteden gebruikers bijvoorbeeld vaak aandacht aan winst, opbrengsten of nettoactiva);
- de aard van de entiteit, de fase van de levenscyclus waarin de entiteit zich bevindt, alsmede de sector en de economische omgeving waarbinnen de entiteit werkzaam is;
- de eigendomsstructuur van de entiteit en de manier waarop zij wordt gefinancierd (bijvoorbeeld: indien een entiteit alleen wordt gefinancierd door schulden in plaats van eigen vermogen, letten gebruikers vaak meer op activa en de claims daarop dan op het resultaat van de entiteit); en
- de relatieve volatiliteit van de benchmark.

A4 Benchmarks die, afhankelijk van de omstandigheden van de entiteit, geschikt kunnen zijn, zijn onder meer categorieën van gerapporteerde resultaten zoals winst vóór belasting, totale opbrengsten, brutowinst en totale lasten, het totaal eigen vermogen of de intrinsieke waarde. Winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten wordt vaak gebruikt voor entiteiten met een winstoogmerk. Wanneer de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten volatiel is, kunnen andere benchmarks meer geschikt zijn, zoals de brutowinst of de totale opbrengsten.

A5 In verband met de gekozen benchmark omvatten relevante financiële data gewoonlijk de financiële resultaten en de financiële posities van voorgaande verslagperioden, de financiële resultaten en de financiële positie van de verslagperiode tot op heden, alsmede de begrotingen en prognoses voor de huidige periode, aangepast voor significante wijzigingen in de omstandigheden van de entiteit (bijvoorbeeld: een significante bedrijfsovername) en relevante wijzigingen in de omstandigheden van de sector of de economische omgeving waarbinnen de entiteit werkzaam is. Wanneer bijvoorbeeld, als uitgangspunt, de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel voor een bepaalde entiteit is vastgesteld op basis van een percentage van de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten, kan de accountant gezien de omstandigheden die tot een uitzonderlijke afname of toename van deze winst aanleiding hebben gegeven, besluiten dat de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel beter wordt bepaald door middel van een genormaliseerde winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten op basis van resultaten uit het verleden.

A6 Materialiteit houdt verband met de financiële overzichten waarover de accountant rapporteert. Als de financiële overzichten zijn opgesteld voor een financiële verslagperiode van meer of minder dan twaalf maanden, zoals het geval kan zijn bij een nieuwe entiteit of bij een wijziging in de financiële verslagperiode, houdt materialiteit verband met de financiële overzichten die voor die financiële verslagperiode zijn opgesteld.

A7 Het bepalen welk percentage op een gekozen benchmark moet worden toegepast, houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in. Er bestaat een verband tussen het percentage en de gekozen benchmark, zodat op de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten gewoonlijk een hoger percentage dan op de totale opbrengsten zal worden toegepast. Zo kan de accountant vijf procent van de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten geschikt achten voor een entiteit met winstoogmerk in de verwerkende industrie, terwijl hij mogelijk één procent van de totale opbrengsten of van de totale lasten geschikt acht voor een entiteit zonder winstoogmerk. Afhankelijk van de omstandigheden kan echter een hoger of lager percentage passend worden geacht.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A8 Wanneer de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten van een entiteit consistent nominaal is, zoals het geval kan zijn bij een bedrijf dat door de eigenaar wordt bestuurd en waar de eigenaar veel van de winst vóór belastingen opneemt in de vorm van een beloning, is een benchmark zoals winst vóór beloningen en belastingen mogelijkerwijs relevanter.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A9 Bij een controle van een entiteit in de publieke sector kunnen de totale kosten of de nettokosten (lasten minus opbrengsten of uitgaven minus ontvangsten) geschikte benchmarks zijn voor op programma's gebaseerde activiteiten. Als publieke activa in bewaring zijn bij een entiteit in de publieke sector, kunnen activa een geschikte benchmark zijn.

Materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (Zie Par. 10)

A10 Factoren die kunnen wijzen op het bestaan van één of meer bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvan redelijkerwijs kan worden aangenomen dat afwijkingen onder het materialiteitsniveau voor de financiële

overzichten als geheel van invloed zijn op de economische beslissingen die door gebruikers op basis van de financiële overzichten worden genomen, zijn onder meer:

- de vraag of wet- of regelgeving, dan wel het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van invloed is op verwachtingen van gebruikers met betrekking tot de waardebepaling of de toelichting van bepaalde elementen (bijvoorbeeld: transacties met verbonden partijen, alsmede de beloning van het management en de met governance belaste personen);
- de belangrijkste in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen met betrekking tot de industrie waarin de entiteit werkzaam is (bijvoorbeeld: onderzoeks- en ontwikkelingskosten voor een farmaceutisch bedrijf);
- de vraag of de aandacht wordt gericht op een bijzonder aspect van de activiteiten van de entiteit dat afzonderlijk wordt toegelicht in de financiële overzichten (bijvoorbeeld: een nieuw verworven bedrijfsactiviteit).

A11 Wanneer wordt overwogen of, in de specifieke omstandigheden van de entiteit, zulke transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen bestaan, kan de accountant het nuttig achten inzicht te verwerven in de opvattingen en verwachtingen van de met governance belaste personen en het management.

Uitvoeringsmaterialiteit (Zie Par. 11)

A12 Wanneer de planning van de controle er alleen op gericht is individuele afwijkingen van materieel belang te detecteren, wordt voorbijgegaan aan het feit dat het totaal van de individuele afwijkingen die niet van materieel belang zijn, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, en wordt geen speelruimte gelaten voor mogelijke niet-gedetecteerde afwijkingen. Uitvoeringsmaterialiteit (die gedefinieerd is als één of meer bedragen) wordt vastgesteld om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in de financiële overzichten de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel overschrijdt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Op gelijksoortige wijze wordt uitvoeringsmaterialiteit met betrekking tot een materialiteitsniveau dat voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen bepaald is, vastgesteld teneinde de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in die bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen het materialiteitsniveau voor die specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen overschrijdt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Het bepalen van uitvoeringsmaterialiteit is geen eenvoudige mechanische berekening en houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in. Het wordt beïnvloed door het door de accountant verworven inzicht in de entiteit, dat wordt geactualiseerd tijdens het uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden, alsmede door de aard en omvang van de afwijkingen die zijn vastgesteld bij eerdere controles en aldus door de verwachtingen van de accountant met betrekking tot afwijkingen in de huidige verslagperiode.

Herziening naarmate de controle vordert (Zie Par. 12)

A13 Het kan gebeuren dat het nodig is dat de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) moet worden herzien ten gevolge van wijzigingen in omstandigheden die tijdens de controle zijn opgetreden (bijvoorbeeld: een beslissing om een groot deel van de activiteiten van de entiteit af te stoten), nieuwe informatie of een wijziging in het door de accountant verworven inzicht in de entiteit en haar activiteiten ten gevolge van het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden. Indien bijvoorbeeld tijdens de controle blijkt dat de werkelijke financiële resultaten naar alle waarschijnlijkheid aanzienlijk zullen verschillen van de verwachte financiële resultaten aan het eind van de verslagperiode die initieel zijn gebruikt om de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel vast te stellen, zal de accountant die materialiteit herzien.

330 Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opzetten en implementeren van manieren om op de risico's op een afwijking van materieel belang in te spelen die hij overeenkomstig Standaard 315[217] bij een controle van financiële overzichten heeft geïdentificeerd en ingeschat.

Ingangsdatum

2 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

3 Het doel van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang door middel van het opzetten en implementeren van geschikte manieren om op deze risico's in te spelen.

Definities

4 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *gegevensgerichte controle* – een controlemaatregel die is opgezet om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te detecteren. Gegevensgerichte controles bestaan uit:
1. detailcontroles (van transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen); en
2. gegevensgerichte cijferanalyses;
b. *toetsingen van interne beheersingsmaatregelen* – een controlemaatregel die is opgezet om de effectieve werking te evalueren van interne beheersingsmaatregelen gericht op het voorkomen of het detecteren en corrigeren van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

Vereisten

Algehele manieren om op risico's in te spelen

5 De accountant dient algehele manieren op te zetten en te implementeren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten in te spelen. (Zie Par. A1, A2 en A3)

Controlewerkzaamheden gericht op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen

6 De accountant dient verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, timing en omvang worden gebaseerd op, en een reactie zijn op, de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. (Zie Par. A4, A5, A6, A7 en A8)

7 Bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden die zullen worden uitgevoerd dient de accountant:
a. de redenen te overwegen die hebben geleid tot de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor elk(e) transactiestroom, rekeningsaldo en in de financiële overzichten opgenomen toelichting, waaronder:
   1. de waarschijnlijkheid dat een afwijking van materieel belang zich voordoet op grond van de specifieke kenmerken van de transactiestroom, het rekeningsaldo of de in de financiële overzichten opgenomen toelichting die op deze afwijking betrekking heeft (dat wil zeggen het inherente risico); en
   2. de vraag in hoeverre bij de risico-inschatting rekening is gehouden met de relevante interne beheersingsmaatregelen (dat wil zeggen het interne beheersingsrisico), waarbij wordt vereist dat de accountant controle-informatie verkrijgt om te bepalen of deze interne beheersingsmaatregelen effectief werken (dat wil zeggen dat de accountant voornemens is

---

[217] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*

te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles); en (Zie Par. A9, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17 en A18)
b. overtuigender controle-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat. (Zie Par. A19)

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

8 De accountant dient toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van relevante interne beheersingsmaatregelen indien:
a. de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen de verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken (dat wil zeggen dat de accountant voornemens is te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden); of
b. gegevensgerichte controlewerkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen. (Zie Par. A20, A21, A23 en A24)

9 Bij het opzetten en uitvoeren van systeemgerichte controles dient de accountant overtuigender controle-informatie te verkrijgen naarmate hij in sterkere mate wil steunen op de effectiviteit van een interne beheersingsmaatregel. (Zie Par. A25)

Aard en omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

10 Bij het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dient de accountant:
a. in combinatie met het verzoeken om inlichtingen ook andere controlewerkzaamheden uit te voeren gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, waaronder:
   1. de wijze waarop de interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast op relevante tijdstippen gedurende de verslagperiode waarop de controle betrekking heeft;
   2. de consistentie waarmee ze zijn toegepast; en
   3. de vraag door wie of met welke middelen deze zijn toegepast. (Zie Par. A26, A27, A28 en A29)
b. vast te stellen of de te toetsen interne beheersingsmaatregelen afhankelijk zijn van andere interne beheersingsmaatregelen (indirecte interne beheersingsmaatregelen) en zo ja, of het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen die de effectieve werking van die indirecte interne beheersingsmaatregelen onderbouwt. (Zie Par. A30,).

Timing van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

11 Wanneer de accountant voornemens is te steunen op de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een bepaald moment of een bepaalde periode, dient hij deze te toetsen volgens de hierna volgende paragrafen 12 en 15, teneinde een juiste basis te verkrijgen voor het feit dat hij voornemens is daarop te steunen. (Zie Par. A32)

Gebruikmaken van controle-informatie die in de loop van een tussentijdse periode is verkregen

12 Indien de accountant controle-informatie verkrijgt over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen gedurende een tussentijdse periode, dient hij:
a. controle-informatie te verkrijgen over significante wijzigingen die zich na afloop van de tussentijdse periode in deze interne beheersingsmaatregelen hebben voorgedaan; en
b. te bepalen welke aanvullende controle-informatie voor de resterende verslagperiode moet worden verkregen. (Zie Par. A33–A34)

Gebruikmaken van controle-informatie die tijdens vorige controles is verkregen

13 Bij het bepalen of het passend is controle-informatie over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te gebruiken die uit vorige controles is verkregen en zo ja, hoe lang de periode is die kan verstrijken tot het moment dat een maatregel opnieuw moet worden getoetst, dient de accountant het volgende in aanmerking te nemen:
a. de effectiviteit van andere elementen van de interne beheersing, met inbegrip van de interne beheersingsomgeving, het monitoren door de entiteit van de interne beheersingsmaatregelen en het proces van risico-inschatting van de entiteit;
b. de risico's die voortkomen uit de kenmerken van de interne beheersingsmaatregelen, waaron-

der de vraag of deze geautomatiseerd of handmatig zijn;
c. de effectiviteit van de *general IT controls*;
d. de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregel en het gebruik daarvan door de entiteit, met inbegrip van de aard en omvang van deviaties in de toepassing van de maatregel die gebleken zijn bij vorige controles, alsmede de vraag of er wijzigingen in het personeel hebben plaatsgevonden die een significante invloed hebben op de toepassing van de interne beheersingsmaatregel;
e. de vraag of het achterwege blijven van wijzigingen in een bepaalde interne beheersingsmaatregel een risico vormt als gevolg van gewijzigde omstandigheden; en
f. de risico's op een afwijking van materieel belang en de mate waarin wordt gesteund op de interne beheersingsmaatregel. (Zie Par. A35)

14 Indien de accountant voornemens is de in het kader van vorige controles verkregen controle-informatie over de effectieve werking van specifieke interne beheersingsmaatregelen te gebruiken, dient hij de blijvende relevantie van deze controle-informatie vast te stellen door controle-informatie te verkrijgen in verband met de vraag of zich na afloop van de vorige controle significante wijzigingen in die interne beheersingsmaatregelen hebben voorgedaan. De accountant dient controle-informatie te verkrijgen over de vraag of dergelijke wijzigingen hebben plaatsgevonden door het verzoeken om inlichtingen in combinatie met waarneming of inspectie om het inzicht in deze specifieke maatregelen te bevestigen en hij dient:
a. wanneer zich wijzigingen hebben voorgedaan die van invloed zijn op de blijvende relevantie van deze controle-informatie die in vorige controles is verkregen, de interne beheersingsmaatregelen voor de lopende controle te toetsen; en (Zie Par. A36)
b. wanneer zich geen wijzigingen hebben voorgedaan, de interne beheersingsmaatregelen ten minste één keer per drie controles te toetsen en bij iedere controle een deel van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen om de mogelijkheid te voorkomen dat in één afzonderlijke controleperiode alle interne beheersingsmaatregelen worden getoetst waarop hij voornemens is te steunen, zonder interne beheersingsmaatregelen te toetsen in de twee daaropvolgende controleperioden. (Zie Par. A37, A38 en A39)

Interne beheersingsmaatregelen voor significante risico's

15 Indien de accountant voornemens is te steunen op interne beheersingsmaatregelen voor een risico dat hij als een significant risico heeft aangemerkt, dient hij deze interne beheersingsmaatregelen gedurende de lopende controleperiode te toetsen.

Evalueren van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen

16 Bij het evalueren van de effectieve werking van relevante interne beheersingsmaatregelen dient de accountant te evalueren of de afwijkingen die door middel van gegevensgerichte controles zijn gedetecteerd, een aanwijzing zijn voor het niet effectief werken van deze interne beheersingsmaatregelen. Wanneer er door middel van gegevensgerichte controles geen afwijkingen worden gedetecteerd, verschaft dit echter nog geen controle-informatie die aantoont dat de interne beheersingsmaatregelen die op de te toetsen bewering betrekking hebben, effectief zijn. (Zie Par. A40)

17 Indien wordt gedetecteerd dat er deviaties zijn van de interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant voornemens is te steunen, dient hij om specifieke inlichtingen te verzoeken teneinde kennis te verkrijgen over deze aangelegenheden en over de potentiële gevolgen daarvan. Tevens dient hij te bepalen of: (Zie Par. A41)
a. de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen die zijn uitgevoerd, een passende basis vormen voor het steunen op deze interne beheersingsmaatregelen;
b. aanvullende toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn; of
c. het nodig is op de mogelijke risico's op een afwijking in te spelen door het uitvoeren van gegevensgerichte controles.

Gegevensgerichte controles

18 Ongeacht de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant gegevensgerichte controles op te zetten en uit te voeren voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn. (Zie Par. A42, A43, A44, A45, A46 en A47)

19 De accountant dient te overwegen of werkzaamheden inzake externe bevestigingen moeten worden uitgevoerd als gegevensgerichte controles (Zie Par. A48, A49, A50 en A51).

Gegevensgerichte controles met betrekking tot het proces van het opstellen van de financiële overzichten

20 De gegevensgerichte controles die de accountant uitvoert, dienen in ieder geval de volgende controlewerkzaamheden bij het proces van het opstellen van de financiële overzichten te omvatten:
   a. het aansluiten of afstemmen van de financiële overzichten op de onderliggende administratieve vastleggingen; en
   b. het onderzoeken van journaalboekingen van materieel belang en van andere aanpassingen die tijdens het opstellen van de financiële overzichten zijn gemaakt. (Zie Par. A52)

Gegevensgerichte controles die op significante risico's inspelen

21 Indien de accountant heeft bepaald dat een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen een significant risico vormt, dient hij gegevensgerichte controles uit te voeren die specifiek op dat risico inspelen. Wanneer de aanpak van een significant risico slechts uit gegevensgerichte controles bestaat, dienen de werkzaamheden onder meer te bestaan uit detailcontroles. (Zie Par. A53)

Timing van de gegevensgerichte controles

22 Indien op een tussentijdse datum gegevensgerichte controles worden uitgevoerd, dient de accountant het resterende deel van de verslagperiode te bestrijken door:
   a. het uitvoeren van gegevensgerichte controles in combinatie met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen voor de resterende periode; of
   b. indien de accountant bepaalt dat dit voldoende is, het slechts uitvoeren van verdere gegevensgerichte controles die een redelijke basis verschaffen voor het doortrekken van zijn conclusies van de tussentijdse datum naar de einddatum van de verslagperiode. (Zie Par. A54, A55, A56 en A57)

23 Indien de accountant op een tussentijdse datum afwijkingen detecteert die hij niet had verwacht tijdens de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang, dient hij te evalueren of de desbetreffende inschatting van het risico en de voor de resterende periode in de planning opgenomen aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles moeten worden aangepast. (Zie Par. A58)

Adequaatheid van de presentatie en van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen

24 De accountant dient controlewerkzaamheden uit te voeren om te evalueren of de presentatie van de financiële overzichten als geheel, met inbegrip van de toelichtingen daarop, in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie Par. A59)

Evaluatie van het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie

25 De accountant dient op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie, voorafgaand aan de afronding van de controle, te evalueren of de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen nog steeds geldt. (Zie Par. A60,)

26 De accountant dient te concluderen of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. Bij het vormen van zijn oordeel dient de accountant alle relevante controle-informatie te overwegen, ongeacht of die de in de financiële overzichten opgenomen beweringen ondersteunen of daarmee in tegenspraak lijken te zijn. (Zie Par. A62)

27 Indien de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot een van materieel belang zijnde en in de financiële overzichten opgenomen bewering, dient hij te proberen om verdere controle-informatie te verkrijgen. Indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij over de financiële overzichten een oordeel met beperking of een oordeelonthouding te formuleren.

Documentatie

28 De accountant dient het volgende in de controledocumentatie op te nemen:[218]
   a. de algehele manieren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten in te spelen, alsmede de aard, timing en omvang van

[218] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11 en .

de verdere controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd;
b. de samenhang van deze werkzaamheden met de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen; en
c. de uitkomsten van de controlewerkzaamheden, met inbegrip van de conclusies wanneer deze niet anderszins duidelijk zijn. (Zie Par. A63)

29 Indien de accountant voornemens is gebruik te maken van bij vorige controles verkregen controle-informatie over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, dient hij de bereikte conclusies betreffende het steunen op dergelijke in het kader van een voorgaande controle getoetste maatregelen in de controledocumentatie op te nemen.

30 In de documentatie van de accountant dient duidelijk naar voren te komen dat de financiële overzichten in overeenstemming zijn met of aansluiten op de onderliggende administratieve vastleggingen.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Algehele manieren om op risico's in te spelen (Zie Par. 5)

A1 Algehele manieren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten in te spelen, kunnen het volgende inhouden:
- het opdrachtteam er nadrukkelijk op wijzen dat het noodzakelijk is een professioneel-kritische instelling te handhaven;
- het inschakelen van meer ervaren staf of staf met specifieke bekwaamheden dan wel het gebruikmaken van deskundigen;
- het intensiveren van het toezicht;
- het bij het selecteren van de uit te voeren aanvullende controlewerkzaamheden inbouwen van een hogere mate van onvoorspelbaarheid;
- het doorvoeren van algemene aanpassingen ten aanzien van de aard, timing of omvang van de controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld door het uitvoeren van gegevensgerichte controles op de einddatum van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum; of door het aanpassen van de aard van de controlewerkzaamheden gericht op het verkrijgen van overtuigender controle-informatie.

A2 De inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten, en daarmee de algehele manieren van de accountant om op die risico's in te spelen, worden beïnvloed door zijn begrip van de interne beheersingsomgeving. Een effectieve interne beheersingsomgeving kan ertoe leiden dat de accountant meer vertrouwen stelt in de interne beheersing en in de betrouwbaarheid van de binnen de entiteit gegenereerde controle-informatie, alsmede dat de accountant bijvoorbeeld op een tussentijdse datum controlewerkzaamheden uitvoert in plaats van aan het einde van de verslagperiode. Tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving hebben evenwel het tegenovergestelde effect; de accountant kan bijvoorbeeld op een niet effectieve interne beheersingsomgeving inspelen door:
- meer controlewerkzaamheden aan het einde van de periode in plaats van op een tussentijdse datum uit te voeren;
- uitgebreider controle-informatie te verkrijgen uit gegevensgerichte controles;
- het aantal locaties uit te breiden dat in de controle wordt betrokken.

A3 Dergelijke overwegingen zijn daarom in significante mate van invloed op de algehele benadering van de accountant, zoals de nadruk die wordt gelegd op gegevensgerichte controles (gegevensgerichte aanpak) of op een aanpak waarbij zowel systeemgerichte als gegevensgerichte controles worden uitgevoerd (gecombineerde aanpak).

Controlewerkzaamheden gericht op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen

De aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden (Zie Par. 6)

A4 De inschatting door de accountant van de geïdentificeerde risico's op het niveau van beweringen vormt de basis voor het bepalen van de passende controleaanpak voor de opzet en uitvoering van verdere controlewerkzaamheden. De accountant kan bijvoorbeeld bepalen dat:
a. hij alleen door het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op effectieve wijze op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang in een bepaalde bewering kan inspelen;
b. het uitvoeren van enkel gegevensgerichte controles passend is voor bepaalde beweringen, en dat hij daarom bij de desbetreffende risico-inschatting geen rekening houdt met de gevolgen van de interne beheersingsmaatregelen. Dit kan het geval zijn indien de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot risico-inschatting geen effectieve interne beheersingsmaatregelen voor die bewering aan het licht hebben gebracht of indien het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen ondoelmatig zou zijn en op grond daarvan de accountant niet

voornemens is te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles; of

c. een gecombineerde benadering met gebruikmaking van zowel toetsingen van interne beheersingsmaatregelen als gegevensgerichte controles een effectieve benadering is.

Zoals vereist op grond van paragraaf 18, zet de accountant evenwel gegevensgerichte controles op en voert hij deze uit voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, onafhankelijk van de geselecteerde benadering.

A5 De aard van een controlemaatregel verwijst naar het doel (namelijk toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen dan wel gegevensgerichte controles) alsmede naar het soort daarvan (namelijk inspectie, waarneming, het verzoeken om inlichtingen, het verzoek tot externe bevestiging, de rekenkundige controle, het opnieuw uitvoeren of cijferanalyse). De aard van de controlewerkzaamheden is van het grootste belang voor de wijze waarop op de ingeschatte risico's wordt ingespeeld.

A6 De timing van een controlemaatregel verwijst naar het moment waarop de maatregel wordt uitgevoerd, dan wel naar de periode of datum waarop de controle-informatie betrekking heeft.

A7 De omvang van een controlemaatregel heeft betrekking op het aantal elementen dat wordt gecontroleerd, bijvoorbeeld de steekproefomvang of het aantal uit te voeren waarnemingen van een interne beheersingsactiviteit.

A8 Door het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang gebaseerd zijn op en die inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen wordt een duidelijk verband gelegd tussen de verdere controlewerkzaamheden en de risico-inschatting.

Manieren om op de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen in te spelen (Zie Par. 7(a))

Aard

A9 De door de accountant ingeschatte risico's kunnen zowel van invloed zijn op beide soorten van controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd als op de combinatie daarvan. Wanneer bijvoorbeeld een risico hoog wordt ingeschat, kan de accountant de volledigheid van de contractvoorwaarden laten bevestigen door de tegenpartij, in aanvulling op het inspecteren van het document. Verder kunnen sommige controlewerkzaamheden meer geschikt zijn voor bepaalde beweringen dan voor andere. Met betrekking tot bijvoorbeeld opbrengsten is het mogelijk dat toetsingen van interne beheersingsmaatregelen het beste inspelen op het ingeschatte risico op een afwijking in de bewering 'volledigheid', terwijl gegevensgerichte controles het beste inspelen op het ingeschatte risico op een afwijking in de bewering 'voorkomen'.

A10 De redenen die bij de inschatting van een risico worden gegeven, zijn van belang bij het bepalen van de aard van de controlewerkzaamheden. Indien bijvoorbeeld een risico lager wordt ingeschat vanwege de kenmerken van een bepaalde transactiestroom en los van de daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen, kan de accountant bepalen dat het enkel uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses voldoende en geschikte controle-informatie verschaft. Indien daarentegen een risico lager wordt ingeschat vanwege interne beheersingsmaatregelen en de accountant voornemens is gegevensgerichte controles op te zetten uitgaande van deze inschatting als laag, voert hij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uit zoals op grond van paragraaf 8(a) is vereist. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij een transactiestroom met redelijk gelijksoortige, niet gecompliceerde kenmerken die routinematig wordt verwerkt en door het informatiesysteem van de entiteit intern wordt beheerst.

Timing

A11 De accountant kan toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dan wel gegevensgerichte controles op een tussentijdse datum of aan het einde van de periode uitvoeren. Hoe groter het risico op een afwijking van materieel belang, des te groter is de waarschijnlijkheid dat de accountant besluit dat het effectiever is om gegevensgerichte controles op of rond de einddatum van de verslagperiode uit te voeren, veeleer dan op een daaraan voorafgaande datum, dan wel om controlewerkzaamheden onaangekondigd of op onverwachte momenten uit te voeren (bijvoorbeeld door onaangekondigd controlewerkzaamheden uit te voeren op specifiek uitgekozen locaties). Dit is in het bijzonder van belang bij het overwegen van de manier waarmee op de risico's op fraude kan worden ingespeeld. Zo is het mogelijk dat de accountant, wanneer de risico's op opzettelijke afwijkingen of op manipulatie zijn geïdentificeerd, tot het besluit komt dat het niet effectief zou zijn om controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde de controlebevindingen van een tussentijdse datum door te trekken naar het einde van de verslagperiode.

A12 Daartegenover staat dat controlewerkzaamheden die voorafgaand aan de einddatum van de

verslagperiode worden uitgevoerd, een hulpmiddel voor de accountant kunnen zijn om significante aangelegenheden in een vroeg stadium van de controle te identificeren, waarna hij deze met de hulp van het management kan oplossen, of voor dergelijke aangelegenheden een effectieve controlebenadering kan opzetten.

A13 Bovendien kunnen sommige controlewerkzaamheden alleen op of na de einddatum van de verslagperiode worden uitgevoerd, bijvoorbeeld:
- het aansluiten van de financiële overzichten met de administratieve vastleggingen;
- het onderzoeken van tijdens het opstellen van de financiële overzichten aangebrachte aanpassingen; en
- werkzaamheden die inspelen op het risico dat de entiteit aan het einde van de periode onbehoorlijke verkoopovereenkomsten kan zijn aangegaan of transacties op de einddatum van de periode niet zou hebben afgerond.

A14 Verdere relevante factoren die van invloed zijn op de overweging van de accountant op welk moment hij controlewerkzaamheden uitvoert, zijn onder meer de volgende:
- de interne beheersingsomgeving;
- het moment waarop relevante informatie beschikbaar is (zo kunnen elektronische bestanden op een later moment worden overschreven of kunnen procedures die moeten worden geobserveerd alleen op bepaalde momenten voorkomen);
- de aard van het risico (indien bijvoorbeeld het risico bestaat dat de opbrengsten door middel van het vervaardigen van valse verkoopovereenkomsten als te hoog worden voorgesteld om aan de winstverwachtingen te voldoen, zou de accountant wellicht de op de einddatum van de verslagperiode beschikbare contracten wensen te onderzoeken);
- de periode of de datum waarop de controle-informatie betrekking heeft.

Omvang

A15 De omvang van een controlemaatregel die noodzakelijk wordt geacht, wordt bepaald na het overwegen van de materialiteit, het ingeschatte risico en de mate van zekerheid die de accountant voornemens is te verkrijgen. Wanneer één bepaalde doelstelling wordt bereikt door middel van een combinatie van werkzaamheden, wordt de omvang van elk van deze werkzaamheden afzonderlijk overwogen. In het algemeen neemt de omvang van de werkzaamheden toe wanneer het risico op een afwijking van materieel belang groter is. Voor het inspelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude kan bijvoorbeeld een grotere steekproefomvang of het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses op een meer gedetailleerd niveau geschikt zijn. Het vergroten van de omvang van controlewerkzaamheden is echter enkel effectief indien de controlemaatregel zelf op het specifieke risico inspeelt.

A16 Het gebruik van auditsoftwaretoepassingen kan een meer uitgebreide toetsing van elektronische transacties en grootboekbestanden mogelijk maken, hetgeen nuttig kan zijn wanneer de accountant besluit om de omvang van het toetsen aan te passen, bijvoorbeeld om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Dergelijke technieken kunnen worden gebruikt om een steekproef van transacties uit belangrijke elektronische bestanden te trekken, om transacties met specifieke kenmerken te sorteren dan wel om de gehele populatie te toetsen in plaats van enkel een selectie daaruit.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A17 Bij het uitvoeren van controles van entiteiten in de publieke sector kunnen het controlemandaat en andere specifieke controlevoorschriften van invloed zijn op de overwegingen van de accountant inzake de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A18 Bij zeer kleine entiteiten kunnen mogelijk niet veel interne beheersingsactiviteiten door de accountant worden geïdentificeerd, of kan de door de entiteit vastgelegde documentatie daarvan beperkt zijn. Daarom kan het efficiënter zijn dat de accountant verdere controlewerkzaamheden uitvoert die hoofdzakelijk bestaan uit gegevensgerichte controles. In sommige zeldzame gevallen maakt het ontbreken van interne beheersingsactiviteiten of van andere componenten van interne beheersing het onmogelijk om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Het hoger inschatten van het risico (Zie Par. 7(b))

A19 Wanneer overtuigender controle-informatie moet worden verkregen omdat het risico hoger wordt ingeschat, kan de accountant de hoeveelheid controle-informatie vergroten, dan wel controle-informatie verkrijgen die relevanter of betrouwbaarder is, bijvoorbeeld door meer

nadruk te leggen op het verkrijgen van controle-informatie van derden of door het verkrijgen vanuit een aantal onafhankelijke bronnen van ondersteunende informatie.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 8)

A20 Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden alleen uitgevoerd voor die interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant heeft vastgesteld dat deze zodanig zijn opgezet dat ze een afwijking van materieel belang in een bewering kunnen voorkomen, of detecteren en corrigeren. Indien op verschillende momenten van de gecontroleerde periode in belangrijke mate verschillende interne beheersingsmaatregelen werden gehanteerd, worden zij allemaal afzonderlijk overwogen.

A21 Het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen verschilt van het verwerven van inzicht bij het evalueren van de opzet en implementatie van interne beheersingsmaatregelen. Dezelfde soorten controlewerkzaamheden worden evenwel gehanteerd. Daarom kan de accountant beslissen dat het efficiënt is de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen op hetzelfde moment te toetsen als het evalueren van de opzet daarvan en het vaststellen dat die zijn geïmplementeerd.

A22 Bovendien, kunnen sommige werkzaamheden met betrekking tot het inschatten van risico's, hoewel deze niet specifiek als toetsingen van interne beheersingsmaatregelen zijn opgezet, toch controle-informatie verschaffen over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen en daarom toch als toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden gebruikt. Zo kunnen de werkzaamheden voor de risico-inschatting van de accountant bestaan uit:

- het verzoeken om inlichtingen over de wijze waarop het management van begrotingen gebruikmaakt;
- het waarnemen van de door het management gemaakte vergelijking van de begrote en gerealiseerde lasten;
- het inspecteren van de verslagen van het onderzoek naar de verschillen tussen de begrote en de gerealiseerde bedragen.

Deze controlewerkzaamheden verschaffen informatie met betrekking tot de opzet van de begrotingsprocedures van de entiteit en de vraag of deze zijn ingevoerd, maar kunnen ook controle-informatie opleveren over de effectiviteit van de werking van begrotingsprocedures bij het voorkomen of detecteren van afwijkingen van materieel belang in de rubricering van lasten.

A23 Daarnaast kan de accountant een toetsing van interne beheersingsmaatregelen opzetten die gelijktijdig wordt uitgevoerd met een detailcontrole voor dezelfde transactie. Hoewel het doel van een toetsing van interne beheersingsmaatregelen verschilt van het doel van een detailcontrole, kunnen beide gelijktijdig worden bereikt door het uitvoeren van een toetsing van interne beheersingsmaatregelen en een detailcontrole voor dezelfde transactie, ook wel bekend als de '*dual-purpose test*'. Zo kan de accountant een toetsing opzetten ten behoeve van het onderzoeken van een factuur alsmede de uitkomsten daarvan evalueren om vast te stellen of deze is goedgekeurd en om gegevensgerichte controle-informatie over de transactie te verkrijgen. Een '*dual-purpose test*' wordt opgezet en geëvalueerd door elke doelstelling van de toetsing afzonderlijk in acht te nemen.

A24 Zoals is besproken in Standaard 315, kan de accountant in sommige gevallen tot de conclusie komen dat het onmogelijk is om effectieve gegevensgerichte controles op te zetten waarmee voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kan worden verkregen.[219] Dit kan zich voordoen wanneer de entiteit met een geautomatiseerd systeem werkt en van de transacties geen documentatie wordt vervaardigd of bewaard, anders dan via het geautomatiseerde systeem zelf. In dergelijke gevallen is op grond van paragraaf 8(b) vereist dat de accountant de relevante interne beheersingsmaatregelen toetst.

Controle-informatie en de voorgenomen mate waarin op interne beheersingsmaatregelen wordt gesteund (Zie Par. 9)

A25 Er kan naar een hoger betrouwbaarheidsniveau inzake de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen worden gestreefd wanneer de gekozen controlebenadering voornamelijk bestaat uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, met name wanneer het niet mogelijk of wanneer het niet realiseerbaar is om uit alleen gegevensgerichte controles voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

[219] Standaard 315, paragraaf 30.

Aard en omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Andere controlewerkzaamheden in combinatie met het verzoeken om inlichtingen (Zie Par.10(a))

A26 Het verzoeken om inlichtingen alleen is niet voldoende om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Daarom worden in combinatie met het verzoeken om inlichtingen andere controlewerkzaamheden uitgevoerd. In dit opzicht zou het verzoeken om inlichtingen, in combinatie met inspectie of met het opnieuw uitvoeren, meer betrouwbaarheid kunnen verschaffen dan het verzoeken om inlichtingen samen met waarneming, omdat een waarneming slechts betrekking kan hebben op het moment dat deze wordt gedaan.

A27 De aard van een bepaalde interne beheersingsmaatregel heeft invloed op het soort controlewerkzaamheden die vereist zijn om controle-informatie over de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregel te verkrijgen. Indien de effectieve werking bijvoorbeeld blijkt uit documentatie, kan de accountant besluiten die documentatie te inspecteren om controle-informatie over de effectieve werking te verkrijgen. Voor andere interne beheersingsmaatregelen is er evenwel mogelijk geen documentatie aanwezig of is deze niet relevant. Zo is het mogelijk dat er over de werking van sommige onderdelen van de interne beheersingsomgeving geen documentatie beschikbaar is, zoals over de wijze waarop bevoegdheden en verantwoordelijkheden worden toegekend, of over sommige interne beheersingsactiviteiten, zoals interne beheersingsactiviteiten die op geautomatiseerde wijze worden uitgevoerd. In dergelijke omstandigheden kan mogelijk controle-informatie over de effectieve werking worden verkregen door het verzoeken om inlichtingen in combinatie met controlewerkzaamheden, zoals waarneming of het gebruikmaken van auditsoftwaretoepassingen.

Omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

A28 Wanneer overtuigender controle-informatie nodig is met betrekking tot de effectiviteit van een interne beheersingsmaatregel, kan het passend zijn de omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen te vergroten. Evenals ten aanzien van de mate waarin de accountant steunt op interne beheersingsmaatregelen, kan hij bij het bepalen van de omvang van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen onder meer het volgende in aanmerking nemen:

- de frequentie waarmee de entiteit de interne beheersingsmaatregel gedurende de periode heeft uitgevoerd;
- de tijdsduur tijdens de controleperiode waarin de accountant op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen steunt;
- de verwachte mate van afwijking van een interne beheersingsmaatregel;
- de relevantie en de betrouwbaarheid van de controle-informatie die moet worden verkregen in verband met de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel op het niveau van beweringen;
- de mate waarin controle-informatie wordt verkregen uit andere toetsingen van interne beheersingsmaatregelen die op de bewering betrekking hebben.

Standaard 530[220] bevat verdere leidraden voor de omvang van de toetsing.

A29 Vanwege de inherente consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking behoeft het wellicht niet noodzakelijk te zijn om de omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen betreffende een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel te vergroten. Van een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel kan worden verwacht dat deze consistent werkt tenzij in het programma (met inbegrip van tabellen, bestanden of andere permanente data die door het programma worden gebruikt) wijzigingen zijn geïmplementeerd. Nadat de accountant heeft vastgesteld dat de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel naar behoren werkt (hetgeen kan plaatsvinden op het moment dat deze interne beheersingsmaatregel voor het eerst is geïmplementeerd, of op elk ander moment), kan hij overwegen welke werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om vast te stellen dat de interne beheersingsmaatregel effectief blijft werken. Dergelijke toetsingen kunnen onder meer inhouden het vaststellen dat:

- geen wijzigingen in het programma zijn aangebracht buiten de passende interne beheersmaatregelen inzake programmawijzigingen om;
- de toegestane versie van het programma is gebruikt voor het verwerken van transacties; en
- dat andere relevante '*generalcontrols*'effectief werken;
- tot dergelijke toetsingen ook het vaststellen zou kunnen behoren dat geen wijzigingen in de programma's zijn aangebracht, hetgeen bijvoorbeeld het geval kan zijn als de entiteit van standaardsoftwaretoepassingen gebruikmaakt zonder dat wijzigingen worden aangebracht of onderhoud wordt uitgevoerd. Zo kan de accountant de registratie van de '*IT security*'

[220] Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*.

inspecteren om controle-informatie te verkrijgen dat gedurende de periode geen ongeoorloofde toegang heeft plaatsgevonden.

Het toetsen van indirecte interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 10(b))

A30 In sommige gevallen kan het noodzakelijk zijn controle-informatie te verkrijgen ter ondersteuning van de effectieve werking van indirecte beheersingsmaatregelen. Wanneer bijvoorbeeld de accountant besluit een toetsing uit te voeren op de effectiviteit van een beoordeling door een gebruiker van een uitzonderingsrapportage waarin verkopen staan vermeld die de toegestane kredietlimiet overschrijden, vormen zowel de beoordeling door de gebruiker als de daarmee verband houdende opvolging de interne beheersingsmaatregel die voor de accountant van direct belang is. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de nauwkeurigheid van de in de rapportage opgenomen informatie (bijvoorbeeld de *general IT controls*) worden aangeduid als 'indirecte' interne beheersingsmaatregelen.

A31 Als gevolg van de inherente consistentie bij geautomatiseerde gegevensverwerking kan controle-informatie over de implementatie van geautomatiseerde *applicationcontrols*, gezien in combinatie met controle-informatie over de effectieve werking van de *generalcontrols* van de entiteit (in het bijzonder de interne beheersingsmaatregelen betreffende wijzigingen binnen de geautomatiseerde systemen) tevens belangrijke controle-informatie verschaffen met betrekking tot de effectieve werking daarvan.

Timing van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Periode waarin op de interne beheersingsmaatregelen zal worden gesteund (Zie Par. 11)

A32 Controle-informatie die alleen op een bepaald moment betrekking heeft, kan voldoende zijn voor het door de accountant beoogde doel, bijvoorbeeld het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen betreffende de voorraadopname op de einddatum van de verslagperiode. Indien de accountant echter voornemens is gedurende een bepaalde periode op een interne beheersingsmaatregel te steunen, is het passender controles uit te voeren die het mogelijk maken controle-informatie te verschaffen die aantoont dat de interne beheersingsmaatregel op relevante momenten tijdens die periode effectief heeft gewerkt. Deze controles kunnen onder meer bestaan uit het toetsen van de wijze waarop deze entiteit de interne beheersingsmaatregelen monitort.

Gebruikmaken van controle-informatie die tijdens een tussentijdse periode is verkregen (Zie Par. 12 (b))

A33 Relevante factoren bij het bepalen welke aanvullende controle-informatie moet worden verkregen over interne beheersingsmaatregelen die gedurende de periode na de tussentijdse periode hebben gewerkt, zijn onder meer:

- de significantie van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen;
- de specifieke interne beheersingsmaatregelen die tijdens de tussentijdse periode werden getoetst, alsmede de belangrijke wijzigingen daarin sinds zij werden getoetst, waaronder wijzigingen in het informatiesysteem, in de processen en in het personeel;
- de mate waarin controle-informatie over de effectieve werking van die maatregelen is verkregen;
- de duur van het resterende deel van de periode;
- de mate waarin de accountant voornemens is de uitvoering van gegevensgerichte controlewerkzaamheden te beperken op basis van het steunen op interne beheersingsmaatregelen;
- de interne beheersingsomgeving.

A34 Aanvullende controle-informatie kan bijvoorbeeld worden verkregen door toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uit te voeren voor het resterende deel van de periode, dan wel door te toetsen hoe de entiteit de interne beheersingsmaatregelen monitort.

Gebruikmaken van controle-informatie die tijdens vorige controles is verkregen (Zie Par. 13)

A35 In sommige omstandigheden kan controle-informatie die bij vorige controles is verkregen controle-informatie verschaften wanneer de accountant controlewerkzaamheden uitvoert om de blijvende relevantie daarvan vast te stellen. Zo kan de accountant tijdens het uitvoeren van een vorige controle hebben vastgesteld dat een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel naar behoren werkte. De accountant kan vervolgens controle-informatie verkrijgen om vast te stellen of er in de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel wijzigingen zijn aangebracht die van invloed zijn op de doorlopende effectieve werking, bijvoorbeeld door het verzoeken om inlichtingen bij het management alsmede door logboeken te inspecteren teneinde vast te stellen

welke interne beheersingsmaatregelen werden gewijzigd. Het overwegen van de controle-informatie over deze wijzigingen kan leiden tot een toe- of afname van de in de lopende periode te verkrijgen controle-informatie over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

Interne beheersingsmaatregelen die zijn gewijzigd sinds vorige controles (Zie Par. 14(a))

A36 Wijzigingen kunnen de relevantie van de bij vorige controles verkregen controle-informatie aantasten zodat hierop niet langer kan worden gesteund. Zo hebben wijzigingen in een systeem die een entiteit in staat stellen een nieuw verslag uit dit systeem te verkrijgen, waarschijnlijk geen invloed op de relevantie van de bij een vorige controle verkregen controle-informatie; een wijziging waardoor data op een andere manier worden gegroepeerd of berekend heeft hierop echter wel een invloed.

Interne beheersingsmaatregelen die niet zijn gewijzigd sinds vorige controles (Zie Par. 14(b))

A37 De beslissing van de accountant om al dan niet te steunen op de controle-informatie die bij vorige controles is verkregen voor interne beheersingsmaatregelen die:
a. niet zijn gewijzigd nadat zij de laatste keer zijn getoetst; en
b. geen interne beheersingsmaatregelen vormen die erop gericht zijn een significant risico te beperken, is een kwestie van professioneleoordeelsvorming. Bovendien is ook de tijdsduur die is verstreken tot het moment waarop dergelijke interne beheersingsmaatregelen opnieuw worden getoetst, een kwestie van professionele oordeelsvorming, hoewel op grond van paragraaf 14(b) is vereist dat deze toetsing ten minste één keer per drie jaar wordt uitgevoerd.

A38 In het algemeen geldt dat hoe groter het risico op een afwijking van materieel belang is, of hoe meer wordt gesteund op de interne beheersingsmaatregelen, des te korter naar alle waarschijnlijkheid de periode zal zijn, voor zover bestaande, die is verstreken sinds het moment van de laatste toetsing. Factoren die deze periode kunnen verkorten, of die ertoe leiden dat in het geheel niet wordt gesteund op de bij vorige controles verkregen controle-informatie, zijn onder meer:
- een tekortschietende interne beheersingsomgeving;
- het tekortschietende monitoren van de interne beheersingsmaatregelen;
- een significant handmatig element in de relevante interne beheersingsmaatregelen;
- wijzigingen in de personeelsbezetting die een significante invloed hebben op de toepassing van de interne beheersingsmaatregelen;
- veranderende omstandigheden die wijzigingen in de interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk maken;
- tekortschietende general IT controls.

A39 Indien de accountant voornemens is voor een aantal interne beheersingsmaatregelen op de bij vorige controles verkregen controle-informatie te steunen, verschaft het toetsen van een aantal van deze interne beheersingsmaatregelen gedurende elke controleperiode bevestigende informatie over de blijvende effectieve werking van de interne beheersingsomgeving. Dit levert een bijdrage aan de beslissing van de accountant of het passend is te steunen op de bij vorige controles verkregen controle-informatie.

Het evalueren van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 16–17)

A40 Een afwijking van materieel belang die door de werkzaamheden van de accountant wordt gedetecteerd, is een sterke aanwijzing van het bestaan van een significante tekortkoming in de interne beheersing.

A41 Het begrip effectiviteit van de werking van interne beheersingsmaatregelen erkent dat er enige deviaties kunnen optreden in de wijze waarop de interne beheersingsmaatregelen door de entiteit worden toegepast. Deviaties ten opzichte van de voorgeschreven interne beheersingsmaatregelen kunnen worden veroorzaakt door factoren als wijzigingen in de personeelsbezetting van belangrijke functies, significante seizoensgebonden fluctuaties in het aantal transacties en menselijke fouten. De gedetecteerde mate waarin wordt afgeweken, met name in vergelijking met de verwachte mate, kan een aanwijzing zijn dat niet kan worden gesteund op de interne beheersingsmaatregel, om het risico op het niveau van beweringen terug te brengen naar het niveau dat door de accountant was ingeschat.

Gegevensgerichte controles (Zie Par. 18)

A42 Op grond van paragraaf 18 is vereist dat de accountant gegevensgerichte controles opzet en

uitvoert voor elk van de van materieel belang zijnde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, ongeacht de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang. Dit vereiste geeft weer dat:

a. de risico-inschatting door de accountant een kwestie van oordeelsvorming is, waardoor het dus mogelijk is dat niet alle risico's op een afwijking van materieel belang worden geïdentificeerd; en
b. er inherente beperkingen zijn met betrekking tot de interne beheersing, waaronder doorbreken daarvan door het management.

Aard en omvang van gegevensgerichte controles

A43 Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant besluiten dat:

- het uitvoeren van alleen gegevensgerichte cijferanalyses voldoende zal zijn om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de risico-inschatting door de accountant wordt onderbouwd door controle-informatie die uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen is verkregen;
- alleen detailcontroles geschikt zijn;
- een combinatie van gegevensgerichte cijferanalyses en detailcontroles het beste is om op de ingeschatte risico's in te spelen.

A44 In het algemeen kunnen gegevensgerichte cijferanalyses beter worden gebruikt ten aanzien van grote aantallen transacties die min of meer voorspelbaar zijn in de tijd. Standaard 520[221] stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor de uitvoering van cijferanalyses tijdens een controle.

A45 De aard van het risico en van de bewering is van belang voor het opzetten van detailcontroles. Detailcontroles betreffende de beweringen 'bestaan' en 'voorkomen' zouden kunnen inhouden dat een selectie wordt gemaakt uit elementen die in een in de financiële overzichten opgenomen bedrag zijn begrepen en dat de daarop betrekking hebbende controle-informatie wordt verkregen. Aan de andere kant kunnen detailcontroles betreffende de bewering 'volledigheid' inhouden dat een selectie wordt gemaakt uit elementen waarvan wordt verwacht dat zij in het desbetreffende in de financiële overzichten opgenomen bedrag zijn begrepen en dat wordt onderzocht of dit inderdaad het geval is.

A46 Omdat bij de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang rekening wordt gehouden met de interne beheersing, moet de omvang van de gegevensgerichte controles mogelijk worden vergroot wanneer de uitkomsten uit de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen onbevredigend zijn. Het vergroten van de omvang van een controlemaatregel is echter alleen passend als deze gcontrolemaatregel zelf relevant is voor het specifieke risico.

A47 Bij het opzetten van detailcontroles wordt de omvang van de te toetsen elementen gewoonlijk uitgedrukt in termen van de steekproefomvang. Andere aangelegenheden zijn daarbij echter ook relevant, waaronder de vraag of het effectiever is andere selectiemethoden gericht op toetsing te hanteren. Standaard 500 verschaft hierover aanvullende leidraden.[222]

Overwegen of werkzaamheden inzake externe bevestiging moeten worden uitgevoerd (Zie Par. 19)

A48 Werkzaamheden inzake externe bevestiging zijn veelal relevant bij beweringen geassocieerd met rekeningsaldi en de elementen daarvan, maar behoeven niet tot deze elementen te worden beperkt. Zo is het mogelijk dat de accountant verzoekt om externe bevestiging van de voorwaarden van overeenkomsten, contracten of transacties afgesloten tussen een entiteit en andere partijen. Werkzaamheden inzake externe bevestiging kunnen tevens worden uitgevoerd om controle-informatie te verkrijgen over het niet vervuld zijn van bepaalde voorwaarden. Zo kan een verzoek specifiek de bevestiging nastreven dat er geen nevenovereenkomsten bestaan die relevant kunnen zijn voor de afgrenzingsbewering voor de opbrengsten van een entiteit. Andere situaties waarin werkzaamheden inzake externe bevestigingen relevante controle-informatie kunnen verschaffen bij het inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang zijn onder meer:

- de banksaldi en andere informatie die verband houdt met bancaire relaties;
- saldi en voorwaarden van handelsvorderingen;
- voorraden opgeslagen door derde partijen in douane-entrepots voor verwerking of in consignatie;
- aktes inzake eigendomstitels bijgehouden door advocaten of kapitaalverschaffers om redenen van veilige bewaring of als zekerheid;
- beleggingen aangehouden door derde partijen bij wijze van zekerheid, of aangekocht van effectenmakelaars maar nog niet overhandigd op de balansdatum;

[221] Standaard 520, *Cijferanalyses*.
[222] Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 10.

- aan kredietverschaffers verschuldigde bedragen, met inbegrip van relevante terugbetalingsvoorwaarden en restrictieve contractclausules;
- op leveranciers van toepassing zijnde rekeningsaldi en voorwaarden.

A49 Hoewel externe bevestigingen relevante controle-informatie voor bepaalde beweringen kunnen verschaffen, bestaan er beweringen waarvoor externe bevestigingen minder relevante controle-informatie verschaffen. Zo verschaffen externe bevestigingen minder relevante controle-informatie met betrekking tot de inbaarheid van rekeningsaldi van handelsvorderingen dan voor het bestaan daarvan.

A50 De accountant kan vaststellen dat werkzaamheden inzake externe bevestigingen die met een bepaald doel zijn uitgevoerd, de gelegenheid bieden om controle-informatie over andere aangelegenheden te verkrijgen. Zo omvatten bevestigingsverzoeken voor bankrekeningsaldi vaak verzoeken om informatie die relevant is voor andere beweringen in de financiële overzichten. Dergelijke overwegingen kunnen een invloed uitoefenen op de beslissing van de accountant over de vraag of werkzaamheden inzake externe bevestigingen zullen worden uitgevoerd.

A51 Factoren die een hulpmiddel kunnen vormen voor de accountant bij het bepalen of werkzaamheden inzake externe bevestigingen als gegevensgerichte controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd, zijn onder meer:

- de kennis van de bevestigende partij van het object van onderzoek – antwoorden kunnen betrouwbaarder zijn indien zij worden verstrekt door een persoon bij de bevestigende partij die over de benodigde kennis beschikt van de informatie die het voorwerp van de bevestiging uitmaakt;
- de mogelijkheid of de bereidheid van de beoogde bevestigende partij om een antwoord te verstrekken – zo is het mogelijk dat de bevestigende partij:
  - de verantwoordelijkheid voor het antwoorden op een bevestigingsverzoek niet aanvaardt;
  - van mening is dat het verstrekken van een antwoord te duur of te tijdrovend is;
  - zich zorgen maakt over de mogelijke juridische aansprakelijkheid die uit het verstrekken van een antwoord resulteert;
  - verantwoording aflegt voor transacties die luiden in verschillende valuta; of
  - actief is in een omgeving waarin het antwoorden op een verzoek tot bevestiging geen significant aspect van de dagelijkse activiteiten uitmaakt.

In dergelijke situaties is het mogelijk dat bevestigende partijen geen antwoord verstrekken, op informele wijze antwoorden of het gebruik dat van het antwoord wordt gemaakt, trachten te beperken.

- de objectiviteit van de beoogde bevestigende partij – indien de bevestigende partij een verbonden partij is van de entiteit, kunnen antwoorden op verzoeken tot bevestigingen minder betrouwbaar zijn.

Gegevensgerichte controles met betrekking tot het proces van het opstellen van de financiële overzichten (Zie Par. 20(b))

A52 De aard en ook de omvang van het onderzoek door de accountant van de journaalboekingen en de andere aanpassingen zijn afhankelijk van de aard en complexiteit van het proces van financiële verslaggeving van de entiteit en de daarmee samenhangende risico's op een afwijking van materieel belang.

Gegevensgerichte controles die inspelen op significante risico's (Zie Par. 21)

A53 Paragraaf 21 van deze Standaard vereist van de accountant dat deze gegevensgerichte controles uitvoert die specifiek inspelen op de risico's die hij als significant heeft aangemerkt. Controle-informatie in de vorm van externe bevestigingen die rechtstreeks door de accountant van passende bevestigende partijen wordt verkregen, vormt voor de accountant een hulpmiddel bij het verkrijgen van controle-informatie met het betrouwbaarheidsniveau dat de accountant nodig heeft om in te spelen op significante risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. Indien de accountant bijvoorbeeld constateert dat het management onder druk staat om aan winstverwachtingen te voldoen, kan er een risico zijn dat het management het opnemen van opbrengsten te hoog voorstelt door ten onrechte reeds winst op te nemen uit hoofde van verkoopsovereenkomsten met voorwaarden die slechts een latere winstopname toestaan, dan wel door te factureren voorafgaand aan de verzending. In deze omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld werkzaamheden inzake externe bevestigingen opzetten, niet alleen om de openstaande saldi te bevestigen, maar ook om de details van de verkoopsovereenkomsten, met inbegrip van de datum, de mogelijkheden van retourneren en de leveringsvoorwaarden te bevestigen. Bovendien kan de accountant het nuttig achten om dergelijke werkzaamheden inzake externe bevestigingen aan te vullen met het verzoeken om inlichtingen over wijzigingen in de verkoopovereenkomsten en de leveringsvoorwaarden bij personeelsleden binnen de entiteit die niet bij de financiële activiteiten zijn betrokken. Gege-

vensgerichte controles met betrekking tot significante risico's worden meestal zodanig opgezet dat zij zeer betrouwbare controle-informatie opleveren.

Timing van gegevensgerichte controles (Zie Par. 22–23)

A54 In de meeste gevallen verschaft controle-informatie uit gegevensgerichte controles die in het kader van vorige controles zijn verricht, weinig of geen controle-informatie voor de lopende periode. Er zijn echter uitzonderingen. Zo is het mogelijk dat een in het kader van een voorgaande controle verkregen standpunt van een juridisch raadgever met betrekking tot de structuur van een securitisatie waarin geen wijzigingen zijn opgetreden, relevant is voor de lopende periode. In dergelijke gevallen kan het passend zijn controle-informatie uit gegevensgerichte controles die in het kader van een vorige controle zijn verricht, te gebruiken indien die controle-informatie en het object van onderzoek niet wezenlijk zijn gewijzigd en indien controlewerkzaamheden worden uitgevoerd om de blijvende relevantie gedurende de lopende periode vast te stellen.

Gebruikmaken van controle-informatie die gedurende een tussentijdse periode is verkregen (Zie Par. 22)

A55 In sommige situaties kan de accountant bepalen dat het effectief is op een tussentijdse datum gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren, en informatie inzake het saldo aan het einde van de verslagperiode te vergelijken met en af te stemmen op de vergelijkbare informatie met betrekking tot de tussentijdse datum, teneinde:
a. bedragen te identificeren die ongebruikelijk lijken;
b. deze bedragen te onderzoeken; en
c. gegevensgerichte cijferanalyses of detailcontroles uit te voeren met betrekking tot de tussenliggende periode.

A56 Het uitvoeren van tussentijdse gegevensgerichte controlewerkzaamheden zonder het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden op een later tijdstip verhoogt het risico dat eventuele afwijkingen die op de einddatum van de verslagperiode bestaan, niet door de accountant worden gedetecteerd. Dit risico wordt groter naarmate het resterende deel van de periode langer is. Factoren zoals hieronder vermeld kunnen van invloed zijn op de beslissing om al dan niet gegevensgerichte controles op een tussentijdse datum uit te voeren:
- de interne beheersingsomgeving en andere relevante interne beheersingsmaatregelen;
- het op een later moment beschikbaar zijn van informatie die de accountant nodig heeft om zijn werkzaamheden te kunnen uitvoeren;
- het doel van de gegevensgerichte controle;
- het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang;
- de aard van de transactiestroom of het rekeningsaldo en de daarmee verband houdende beweringen;
- de mate waarin de accountant in staat is passende gegevensgerichte controlewerkzaamheden, dan wel gegevensgerichte controlewerkzaamheden in combinatie met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, uit te voeren die betrekking hebben op het resterende deel van de periode teneinde het risico terug te brengen dat afwijkingen die mogelijk op de einddatum van de verslagperiode bestaan, niet worden gedetecteerd.

A57 Onderstaande factoren kunnen van invloed zijn op het al dan niet uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses met betrekking tot de periode tussen de tussentijdse datum en de einddatum van de verslagperiode:
- de vraag of de desbetreffende transactiestromen of rekeningsaldi aan het einde van de periode redelijk voorspelbaar zijn voor wat betreft bedrag, relatief belang en samenstelling;
- de vraag of de procedures die de entiteit hanteert voor het analyseren en corrigeren van dergelijke transactiestromen of rekeningsaldi op tussentijdse momenten en voor het tot stand brengen van goede afgrenzingsprocedures passend zijn;
- de vraag of het voor de financiële verslaggeving van belang zijnde informatiesysteem informatie over de eindsaldi en de transacties in het resterende deel van de periode zal opleveren die onderzoek mogelijk maakt naar:
  a. significante ongebruikelijke transacties of boekingen (met inbegrip van die op of rond de einddatum van de verslagperiode);
  b. andere oorzaken van significante fluctuaties of verwachte fluctuaties, die niet zijn opgetreden; en
  c. veranderingen in de samenstelling van de transactiestromen of de rekeningsaldi.

Afwijkingen die op een tussentijdse datum zijn gedetecteerd (Zie Par. 23)

A58 Wanneer de accountant besluit dat de geplande aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controlewerkzaamheden die op het resterende gedeelte van de verslagperiode betrekking

hebben, moeten worden aangepast als gevolg van onverwachte afwijkingen die op een tussentijdse datum zijn gedetecteerd, kunnen dergelijke aanpassingen een uitbreiding of een herhaling aan het einde van de verslagperiode inhouden van de werkzaamheden die op de tussentijdse datum zijn uitgevoerd.

Adequaatheid van de presentatie en van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (Zie Par. 24)

A59 Het evalueren van de algehele presentatie van de financiële overzichten, met inbegrip van de toelichtingen daarop, heeft betrekking op de vraag of de individuele financiële overzichten zodanig zijn gepresenteerd dat zij de financiële informatie correct rubriceren en beschrijven, alsmede op de vorm, de rangschikking en de inhoud van de financiële overzichten en de daarbij horende toelichtingen. Dit omvat bijvoorbeeld de gebruikte terminologie, de hoeveelheid verstrekte detailinformatie, de rubricering van elementen in de overzichten, alsmede de grondslagen van de gepresenteerde bedragen.

Evaluatie van de toereikendheid en geschiktheid van de controle-informatie (Zie Par. 25, 26 en 27)

A60 Een controle van de financiële overzichten is een cumulatief en iteratief proces. Tijdens de uitvoering van de geplande controlewerkzaamheden kan de verkregen controle-informatie de accountant ertoe brengen de aard, timing of omvang van andere geplande werkzaamheden aan te passen. Er kan informatie onder zijn aandacht komen die significant verschilt van de informatie waarop de risico-inschatting was gebaseerd. Bijvoorbeeld:

- de omvang van de afwijkingen die de accountant door het uitvoeren van gegevensgerichte controles detecteert, kan zijn oordeelsvorming betreffende de risico-inschattingen wijzigen en kan een aanwijzing zijn voor een significante tekortkoming in de interne beheersing;
- de accountant kan zich bewust worden van tegenstrijdigheden in de administratieve vastleggingen, dan wel tegenstrijdige of ontbrekende controle-informatie;
- cijferanalyses die in het stadium van de algehele beoordeling van de controle worden uitgevoerd, kunnen duiden op een voorheen niet gedetecteerd risico op een afwijking van materieel belang;
- In dergelijke omstandigheden kan de accountant genoodzaakt zijn de geplande controlewerkzaamheden te heroverwegen, op grond van het opnieuw bestuderen van de ingeschatte risico's voor alle of sommige transactiestromen, rekeningsaldi, in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen en daarmee verband houdende beweringen. Standaard 315 bevat verdere leidraden voor het herzien door de accountant van de risico-inschatting.[223]

A61 De accountant kan er niet van uitgaan dat een geval van fraude of van een fout een geïsoleerde gebeurtenis is. Daarom is de afweging van de wijze waarop het detecteren van een afwijking invloed heeft op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, belangrijk voor de vraag of de inschatting nog steeds van toepassing is.

A62 De oordeelsvorming van de accountant ten aanzien van het voldoende en geschikt zijn van de controle-informatie wordt onder meer beïnvloed door de volgende factoren:

- de significantie van een mogelijke afwijking in de bewering en de waarschijnlijkheid dat deze afzonderlijk of gezamenlijk met andere mogelijke afwijkingen een effect van materieel belang heeft op de financiële overzichten;
- de effectiviteit van de reacties van het management en van de interne beheersingsmaatregelen om op de risico's in te spelen;
- de bij vorige controles opgedane ervaring met soortgelijke mogelijke afwijkingen;
- de resultaten van uitgevoerde controlewerkzaamheden, met inbegrip van de vraag of dergelijke werkzaamheden specifieke fraudegevallen of fouten aan het licht brachten;
- de herkomst en de betrouwbaarheid van de beschikbare informatie;
- het overtuigende karakter van de controle-informatie;
- het inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing.

Documentatie (Zie Par. 28)

A63 De vorm en omvang van controledocumentatie is een kwestie van professioneleoordeelsvorming en wordt mede bepaald door de aard, omvang en complexiteit van de entiteit en haar interne beheersing, de informatie die vanuit de entiteit ter beschikking staat, en de controlemethodologie en -technieken die bij de controle zijn gehanteerd.

[223] Standaard 315, paragraaf 31.

402 Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant van de gebruiker voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie wanneer een gebruikende entiteit gebruik maakt van de diensten van één of meer serviceorganisaties. Het weidt in het bijzonder uit over hoe de accountant van de gebruiker Standaard 315[224] en Standaard 330[225] toepast bij het verwerven van een inzicht in de gebruikende entiteit, met inbegrip van de interne beheersing die relevant is voor de controle, dat voldoende is voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang en voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen, op te zetten en uit te voeren.

2 Veel entiteiten besteden aspecten van hun bedrijfsvoering uit aan organisaties die diensten verlenen variërend van de uitvoering van een specifieke taak onder de leiding van de entiteit tot de vervanging van volledige bedrijfsonderdelen of bedrijfsfuncties van de entiteit, zoals de fiscale compliance functie. Veel van de diensten die door dergelijke organisaties worden verleend, vormen een integrerend onderdeel van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit; niet al deze diensten zijn echter relevant voor de controle.

3 Diensten die door een serviceorganisatie worden verleend, zijn relevant voor de controle van de financiële overzichten van een gebruikersorganisatie wanneer die diensten, en de desbetreffende interne beheersingsmaatregelen, deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem van de gebruikersorganisatie, met inbegrip van daarmee verband houdende bedrijfsprocessen. Hoewel de meeste interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie waarschijnlijk betrekking hebben op financiële verslaggeving, kunnen er andere interne beheersingsmaatregelen voorhanden zijn die ook relevant zijn voor de controle, zoals de interne beheersing met betrekking tot de bescherming van activa. De diensten van een serviceorganisatie maken deel uit van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem van een gebruikersorganisatie, met inbegrip van daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, indien zij invloed hebben op een of meer van de volgende aspecten:

a. de transactiestromen in de activiteiten van de gebruikersorganisatie die significant zijn voor de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie;
b. de procedures, zowel in IT-systemen als in de handmatige systemen, waardoor de transacties van de gebruikersorganisatie tot stand worden gebracht, vastgelegd, verwerkt, naargelang nodig gecorrigeerd, overgenomen in het grootboek en in de financiële overzichten gerapporteerd;
c. de daarmee verband houdende administratieve vastleggingen, in elektronische dan wel in handmatige vorm, onderbouwende informatie en specifieke in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie opgenomen rekeningen die voor het totstandbrengen, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties van de gebruikersorganisatie worden gebruikt; dit omvat de correctie van onjuiste informatie en de wijze waarop informatie in het grootboek wordt verwerkt;
d. de wijze waarop in het informatiesysteem van de gebruikersorganisatie gebeurtenissen en omstandigheden, uitgezonderd transacties, die significant zijn voor de financiële overzichten, worden vastgelegd;
e. het proces van financiële verslaggeving dat wordt gebruikt om de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie op te stellen, met inbegrip van significante schattingen en toelichtingen; en
f. interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen, met inbegrip van journaalboekingen die geen standaardjournaalboekingen zijn en worden gebruikt om eenmalige, ongebruikelijke transacties of correcties vast te leggen.

4 De aard en de omvang van de werkzaamheden die de accountant van de gebruikersorganisatie moet uitvoeren met betrekking tot de door een serviceorganisatie verleende diensten, zijn afhankelijk van de aard en de significantie van die diensten voor de gebruikersorganisatie en van de relevantie van die diensten voor de controle.

5 Deze Standaard is niet van toepassing op diensten van financiële instellingen die beperkt blijven tot het verwerken, op een bij die financiële instelling door de entiteit aangehouden rekening, van transacties die specifiek door de entiteit worden geautoriseerd, zoals het verwerken van transacties op de lopende rekening door een bank of het verwerken van effectentransacties door

[224] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*
[225] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.*

een effectenmakelaar. Deze Standaard is ook niet van toepassing op de controle van transacties die voortvloeien uit eigendomsbelangen in andere entiteiten zoals maatschappen, vennootschappen en joint ventures, wanneer de eigendomsbelangen administratief zijn verwerkt en aan de belanghebbenden zijn gemeld.

Ingangsdatum

6 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

7 De doelstellingen van de accountant van de gebruikersorganisatie, wanneer die gebruikersorganisatie gebruikmaakt van de diensten van een serviceorganisatie zijn:
a. het verwerven van een inzicht in de aard en de significantie van de door de serviceorganisatie verleende diensten en in het effect ervan op de voor de controle relevante interne beheersing van de gebruikersorganisatie, dat hem in staat stelt om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten; en
b. het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen.

Definities

8 Voor de toepassing van de Standaarden hebben onderstaande termen de volgende betekenis:
a. *aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie* – Interne beheersingsmaatregelen waarvan de serviceorganisatie, bij het opzetten van de dienst, aanneemt dat zij door de gebruikersorganisatie zullen worden geïmplementeerd en die zij in de beschrijving van haar systeem vermeldt indien ze noodzakelijk zijn om interne beheersingsdoelstellingen te bereiken;
b. *rapport over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in deze Standaard type 1-rapport genoemd)* – Een rapport dat bevat:
1. een door het management van de serviceorganisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen die op een gegeven datum opgezet en geïmplementeerd zijn; en
2. een rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat ertoe strekt een redelijke mate van zekerheid te verschaffen en waarin hij zijn oordeel geeft over de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen en over de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen.

c. *rapport over de beschrijving, opzet en effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in deze Standaard type 2-rapport genoemd)* – Een rapport dat bevat:
1. een door het management van de serviceorganisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, de opzet en de implementatie ervan op een gegeven datum of gedurende een gegeven periode, en in bepaalde gevallen de effectieve werking ervan gedurende een gegeven periode; en
2. een rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat ertoe strekt een redelijke mate van zekerheid te verschaffen en waarin hij:
   a. zijn oordeel geeft over de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, over de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen alsmede over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen; en
   b. een beschrijving geeft van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen die hij heeft verricht en de resultaten daarvan.

d. *accountant van de serviceorganisatie* – Een accountant die, op verzoek van de serviceorganisatie, een assurancerapport uitbrengt over de interne beheersingsmaatregelen van die organisatie;
e. *serviceorganisatie* – Een derde organisatie (of onderdeel van een derde organisatie) die diensten verleent aan gebruikersorganisaties, welke diensten deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem van die gebruikersorganisaties;
f. *systeem van een serviceorganisatie* – De beleidslijnen en procedures die door de serviceorganisatie zijn opgezet, geïmplementeerd en onderhouden om gebruikersorganisaties de in het rapport van de accountant van de serviceorganisatie beoordeelde diensten te verlenen;
g. *subserviceorganisatie* – Een serviceorganisatie waarvan door een andere serviceorganisatie gebruik wordt gemaakt om enkele van de aan gebruikersorganisaties verleende diensten te

verrichten, welke diensten deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem van die gebruikersorganisaties;
h. *accountant van de gebruikersorganisatie* – Een accountant die de financiële overzichten van een gebruikersorganisatie controleert en daarover verslag uitbrengt;
i. *gebruikersorganisatie* – Een entiteit die gebruikmaakt van een serviceorganisatie en waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.

Vereisten

Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie met inbegrip van de interne beheersing

9 Bij het verwerven van inzicht in de gebruikersorganisatie overeenkomstig Standaard 315[226] dient de accountant van de gebruikersorganisatie inzicht te verwerven in de wijze waarop die organisatie bij haar activiteiten gebruikmaakt van de diensten van een serviceorganisatie, waaronder: (Zie Par. A1, A2)
a. de aard van de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en de significantie van die diensten voor de gebruikersorganisatie, met inbegrip van het effect ervan op de interne beheersing van de gebruikersorganisatie; (Zie Par. A3, A4 en A5)
b. de aard en de materialiteit van de verwerkte transacties, rekeningen of financiële verslaggevingsprocessen waarop de serviceorganisatie invloed heeft; (Zie Par. A6)
c. de mate waarin er interactie bestaat tussen de activiteiten van de serviceorganisatie en die van de gebruikersorganisatie; en (Zie Par. A7)
d. de aard van de relatie tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie, met inbegrip van de relevante contractuele voorwaarden betreffende de door de serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden. (Zie Par. A8, A9, A10 en A11)

10 Bij het verwerven van inzicht in de voor de controle relevante interne beheersing overeenkomstig Standaard 315[227] dient de accountant van de gebruikersorganisatie een evaluatie te verrichten van de opzet en de implementatie van de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie die betrekking hebben op de door de serviceorganisatie verleende diensten, met inbegrip van de maatregelen die worden toegepast op de door de serviceorganisatie verwerkte transacties. (Zie Par. A12, A13 en A14)

11 De accountant van de gebruikersorganisatie dient te bepalen of hij een toereikend inzicht heeft verworven in de aard en significantie van de door de serviceorganisatie verleende diensten en het effect ervan op de voor de controle relevante interne beheersing van de gebruikersorganisatie, dat hem in staat stelt de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten.

12 Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie geen toereikend inzicht kan verwerven via de gebruikersorganisatie, dient hij dit inzicht te verwerven via een of meer van de volgende werkzaamheden:
a. het verkrijgen van een type 1- of type 2-rapport, indien beschikbaar;
b. het opnemen van contact met de serviceorganisatie, via de gebruikersorganisatie, om specifieke informatie te verkrijgen;
c. het bezoeken van de serviceorganisatie en het uitvoeren van werkzaamheden die de noodzakelijke informatie zullen verschaffen over de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; of
d. het gebruikmaken van een andere accountant om werkzaamheden te laten uitvoeren die de noodzakelijke informatie zullen verschaffen over de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie. (Zie Par. A15, A16, A17, A18, A19 en A20)

Gebruik van een type 1- of type 2-rapport door de accountant van de gebruikersorganisatie om zijn inzicht in de serviceorganisatie te ondersteunen

13 Bij het bepalen of de controle-informatie in een type 1- of type 2-rapport voldoende en geschikt is, dient de accountant van de gebruikersorganisatie ervan overtuigd te zijn dat:
a. de accountant van de serviceorganisatie vakbekwaam is en onafhankelijk van de serviceorganisatie; en
b. de standaarden op basis waarvan het type 1- of type 2-rapport is uitgebracht, adequaat zijn. (Zie Par. A21)

14 Wanneer de accountant van de gebruiker van plan is om een type 1- of type 2-rapport te gebruiken als controle-informatie teneinde het inzicht van de accountant in de opzet en het

[226] Standaard 315, paragraaf 11.
[227] Standaard 315, paragraaf 12.

bestaan van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie te ondersteunen, dient hij:

a. te evalueren of de beschrijving en de opzet van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie van een datum zijn of voor een periode gelden die passend is voor zijn doeleinden;
b. te evalueren of de informatie in het rapport voldoende en geschikt is om inzicht te verwerven in de voor de controle relevante interne beheersing van de gebruikersorganisatie; en
c. te bepalen of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie zijn vermeld, relevant zijn voor de gebruikersorganisatie en, zo ja, inzicht te verwerven wat betreft vraag of de gebruikersorganisatie dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd. (Zie Par. A22, A23)

Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

15 Bij het inspelen op ingeschatte risico's overeenkomstig Standaard 330 dient de accountant van de gebruikersorganisatie:

a. te bepalen of er voldoende en geschikte controle-informatie over de relevante in de financiële overzichten opgenomen beweringen beschikbaar is op basis van vastleggingen bij de gebruikersorganisatie; en, zo niet,
b. verdere controlewerkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dan wel gebruik te maken van een andere accountant om die werkzaamheden namens hem bij de serviceorganisatie te laten uitvoeren. (Zie Par. A24, A25, A26, A27 en)

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

16 Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie in zijn risico-inschatting de verwachting uitspreekt dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken, dient hij controle-informatie over de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen via een of meer van de volgende werkzaamheden:

a. het verkrijgen van een type 2-rapport, indien beschikbaar;
b. het verrichten van passende toetsingen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; of
c. het gebruikmaken van een andere accountant om namens hem toetsingen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie te laten verrichten. (Zie Par. A29 en A30)

Gebruik van een type 2-rapport als controle-informatie voor de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie

17 Indien de accountant van de gebruikersorganisatie overeenkomstig paragraaf 16(a) van plan is een type 2-rapport te gebruiken als controle-informatie voor de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie, dient hij na te gaan of het rapport van de accountant van de serviceorganisatie voldoende en geschikte controle-informatie verschaft over de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen om zijn risico-inschatting te ondersteunen, door:

a. te evalueren of de beschrijving, de opzet en de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie van een datum zijn of voor een periode gelden die passend is voor zijn doeleinden;
b. te bepalen of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie zijn vermeld, relevant zijn voor de gebruikersorganisatie en, zo ja, inzicht te verwerven in de vraag of de gebruikersorganisatie dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd en, zo ja, de effectieve werking ervan te toetsen;
c. te evalueren of de periode waarop de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen betrekking hebben adequaat is en de tijd te evalueren die is verstreken sinds het verrichten van de toetsingen; en
d. te evalueren of de door de accountant van de serviceorganisatie verrichte toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan, zoals die in diens rapport zijn beschreven, relevant zijn voor de beweringen in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie en of zij voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen om zijn risico-inschatting te ondersteunen. (Zie Par. A31, A32, A33, A34, A35, A36, A37, A38 en A39)

Type 1- en type 2-rapporten waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten

18 Indien de accountant van de gebruikersorganisatie van plan is gebruik te maken van een type 1-

of type 2-rapport waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten en die diensten zijn relevant voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, dient hij de vereisten van deze Standaard toe te passen met betrekking tot de door de subserviceorganisatie verleende diensten. (Zie Par. A40)

Fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving en niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de serviceorganisatie

19 De accountant van de gebruikersorganisatie dient bij het management van deze organisatie inlichtingen in te winnen over de vraag of de serviceorganisatie haar melding heeft gedaan, dan wel of zij anderszins kennis heeft, van fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving of niet-gecorrigeerde afwijkingen die op de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie van invloed zijn. De accountant van de gebruikersorganisatie dient te evalueren op welke wijze dergelijke aangelegenheden invloed hebben op de aard, timing en omvang van zijn verdere controlewerkzaamheden, met inbegrip van het effect op zijn conclusies en op zijn controleverklaring. (Zie Par. A41)

Rapportage door de accountant van de gebruikersorganisatie

20 De accountant van de gebruikersorganisatie dient het oordeel in zijn controleverklaring overeenkomstig Standaard 705[228] aan te passen indien hij niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie. (Zie Par. A42)

21 De accountant van de gebruikersorganisatie dient in zijn controleverklaring waarin een goedkeurend oordeel is opgenomen, niet naar de door een accountant van een serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden te verwijzen, tenzij dit wordt vereist door wet- of regelgeving. Wanneer een dergelijke verwijzing door wet- en regelgeving wordt vereist, dient de accountant van de gebruikersorganisatie in zijn controleverklaring te vermelden dat die verwijzing niets afdoet aan zijn verantwoordelijkheid voor zijn controleoordeel. (Zie Par. A43)

22 Wanneer een verwijzing naar de door een accountant van een serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden relevant is voor een inzicht in een aanpassing van het oordeel van de accountant van de gebruikersorganisatie, dient de accountant van de gebruikersorganisatie in zijn controleverklaring te vermelden dat die verwijzing niets afdoet aan zijn verantwoordelijkheid voor dat oordeel. (Zie Par. A44)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie, met inbegrip van de interne beheersing

Bronnen van informatie (Zie Par. 9)

A1 Informatie over de aard van de door een serviceorganisatie verleende diensten kan uit een breed scala aan bronnen worden verkregen, zoals:
- gebruikershandleidingen;
- systeemoverzichten;
- technische handleidingen;
- het contract of de servicelevel-agreement tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie;
- rapporten van serviceorganisaties, de interne auditfunctie of regelgevende of toezichthoudende instanties over interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie;
- rapporten van de accountant van de serviceorganisatie, met inbegrip van managementletters, indien beschikbaar.

A2 Kennis verkregen uit de ervaring die de accountant van de gebruikersorganisatie met de serviceorganisatie heeft, bijvoorbeeld via andere controleopdrachten, kan ook nuttig zijn om inzicht te verwerven in de aard van de door de serviceorganisatie verleende diensten. Dit kan met name nuttig zijn als de diensten en de desbetreffende interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie in hoge mate gestandaardiseerd zijn.

Aard van de door de serviceorganisatie verleende diensten (Zie Par. 9(a))

A3 Een gebruikersorganisatie kan gebruikmaken van een serviceorganisatie zoals een organisatie

[228] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 6.

die transacties verwerkt en de daarmee verband houdende verantwoordingsplicht handhaaft of die transacties vastlegt en daaraan gerelateerde gegevens verwerkt. Onder serviceorganisaties die dergelijke diensten verlenen, vallen bijvoorbeeld trustafdelingen van banken die activa voor beloningsregelingen voor het personeel of voor anderen beleggen en beheren, hypotheekbankiers die hypotheken voor anderen beheren, en application service providers die softwarepakketten en een technische infrastructuur ter beschikking stellen zodat cliënten financiële en operationele transacties kunnen verwerken.

A4 Voorbeelden van voor de controle relevante diensten van een serviceorganisatie zijn:
- het bijhouden van de administratieve vastleggingen van de gebruikersorganisatie;
- het beheren van activa;
- het als tussenpersoon voor de gebruikersorganisatie tot stand brengen, vastleggen of verwerken van transacties.

Specifiek voor kleinere entiteiten geldende overwegingen

A5 Kleinere entiteiten kunnen gebruikmaken van externe boekhoudkundige diensten variërend van het verwerken van bepaalde transacties (bijvoorbeeld de betaling van loonbelasting) en het bijhouden van de administratieve vastleggingen tot het opstellen van financiële overzichten. Wanneer een kleinere entiteit gebruikmaakt van een dergelijke serviceorganisatie om haar financiële overzichten op te stellen, ontheft dit haar management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen niet van hun verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten.[229]

Aard en materialiteit van door de serviceorganisatie verwerkte transacties (Zie Par. 9 (b))

A6 Een serviceorganisatie kan beleidslijnen en procedures vaststellen die van invloed zijn op de interne beheersing van de gebruikersorganisatie. Deze beleidslijnen en procedures staan ten minste gedeeltelijk fysiek en operationeel apart van de gebruikersorganisatie. De significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie voor die van de gebruikersorganisatie hangt af van de aard van de door de serviceorganisatie verleende diensten, met inbegrip van de aard en de materialiteit van de transacties die zij voor de gebruikersorganisatie verwerkt. In bepaalde situaties kunnen de door de serviceorganisatie verwerkte transacties en de daardoor beïnvloede rekeningen niet van materieel belang lijken te zijn voor de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, maar de aard van de verwerkte transacties kan significant zijn en de accountant van de gebruikersorganisatie kan bepalen dat inzicht in die interne beheersingsmaatregelen in de omstandigheden noodzakelijk is.

Mate van interactie tussen de activiteiten van de serviceorganisatie en de gebruikersorganisatie (Zie Par. 9(c))

A7 De significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie voor die van de gebruikersorganisatie hangt ook af van de mate van interactie tussen de activiteiten van beide organisaties. De mate van interactie verwijst naar in hoeverre de gebruikersorganisatie effectieve interne beheersingsmaatregelen voor de door de serviceorganisatie uitgevoerde verwerking kan toepassen en daadwerkelijk implementeert. Zo bestaat er een hoge mate van interactie tussen de activiteiten van de gebruikersorganisatie en die van de serviceorganisatie wanneer de gebruikersorganisatie transacties autoriseert en de serviceorganisatie die transacties verwerkt en de administratieve verwerking ervan verzorgt. In deze omstandigheden kan het voor de gebruikersorganisatie praktisch uitvoerbaar zijn om effectieve interne beheersingsmaatregelen te implementeren voor die transacties. Wanneer de serviceorganisatie daarentegen transacties voor de gebruikersorganisatie tot stand brengt, of die transacties aanvankelijk vastlegt, verwerkt en de administratieve verwerking ervan verzorgt, is er een kleinere mate van interactie tussen de twee organisaties. In deze omstandigheden kan de gebruikersorganisatie niet in staat zijn om binnen de eigen organisatie effectieve interne beheersingsmaatregelen toe te passen voor deze transacties, of kan zij ervoor kiezen dit niet te doen, en kan zij steunen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie.

Aard van de relatie tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie (Zie Par. 9(d))

A8 Het contract of de servicelevel-agreement tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie kan aangelegenheden regelen zoals:
- de aan de gebruikersorganisatie te verstrekken informatie en de verantwoordelijkheden voor

[229] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 4,A2 en A3.

het tot stand brengen van transacties die betrekking hebben op de door de serviceorganisatie uitgevoerde activiteiten;
- het toepassen van vereisten van regelgevende of toezichthoudende instanties die betrekking hebben op de vorm van of de toegang tot te bewaren vastleggingen;
- de eventuele schadeloosstelling die aan de gebruikersorganisatie moet worden betaald in het geval van een tekortschietende uitvoering;
- of de serviceorganisatie een rapport zal uitbrengen over haar interne beheersingsmaatregelen en, zo ja, of een dergelijk rapport een type 1- of een type 2-rapport zal zijn;
- of de accountant van de gebruikersorganisatie het recht heeft op toegang tot de administratieve vastleggingen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie wordt bijgehouden, alsmede tot andere informatie die noodzakelijk is voor het uitvoeren van de controle; en
- of de overeenkomst directe communicatie tussen de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie toestaat.

A9 Er bestaat een directe relatie tussen de serviceorganisatie en de gebruikersorganisatie en tussen de serviceorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie. Deze relaties creëren niet noodzakelijk een directe relatie tussen de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie. Wanneer er geen directe relatie tussen de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie bestaat, verloopt de communicatie tussen de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie gewoonlijk via de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie. Er kan ook een directe relatie worden gecreëerd tussen een accountant van een gebruikersorganisatie en een accountant van een serviceorganisatie, met inachtneming van de toepasselijke ethische en geheimhoudingsoverwegingen. Een accountant van een gebruikersorganisatie kan bijvoorbeeld gebruikmaken van een accountant van een serviceorganisatie om namens hem werkzaamheden uit te voeren zoals:

a. toetsingen van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie; of
b. gegevensgerichte controles met betrekking tot de door een serviceorganisatie bijgehouden transacties en saldi in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A10 Accountants in de publieke sector hebben over het algemeen ruime toegangsrechten die bij wet zijn vastgesteld. Er kunnen zich echter situaties voordoen waarin van dergelijke toegangsrechten geen gebruik kan worden gemaakt, bijvoorbeeld wanneer de serviceorganisatie in een ander rechtsgebied is gevestigd. In dergelijke gevallen kan een accountant in de publieke sector het noodzakelijk vinden om inzicht te verwerven in de wetgeving die van toepassing is in het andere rechtsgebied om na te gaan of passende toegangsrechten kunnen worden verkregen. Een accountant in de publieke sector kan ook toegangsrechten verkrijgen krachtens, of aan de gebruikersorganisatie vragen om deze op te nemen in, een contractuele overeenkomst tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie.

A11 Accountants in de publieke sector kunnen ook gebruikmaken van een andere accountant om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of gegevensgerichte controles te laten uitvoeren die betrekking hebben op de naleving van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

Inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op door de serviceorganisatie verleende diensten (Zie Par. 10)

A12 De gebruikersorganisatie kan interne beheersingsmaatregelen voor diensten van de serviceorganisatie vaststellen die door de accountant van de gebruikersorganisatie kunnen worden getoetst, zodat deze kan concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie effectief werken voor sommige of alle daarmee verband houdende beweringen, ongeacht de bij de serviceorganisatie bestaande interne beheersingsmaatregelen. Wanneer een gebruikersorganisatie bijvoorbeeld gebruikmaakt van een serviceorganisatie om haar loontransacties te verwerken, kan zij interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de verzending en ontvangst van looninformatie vaststellen die afwijkingen van materieel belang kunnen voorkomen of detecteren. Onder deze interne beheersingsmaatregelen vallen:

- het vergelijken van de aan de serviceorganisatie verzonden gegevens met informatierapporten van de serviceorganisatie nadat de gegevens zijn verwerkt;
- het herberekenen van een steekproef van de loonbedragen om deze op hun administratieve juistheid te toetsen, en het beoordelen van het totaalbedrag van de loonkosten om dit op redelijkheid te toetsen.

A13 In deze situatie kan de accountant van de gebruikersorganisatie toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie met betrekking tot de loonadministratie verrichten zodat hij kan concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikers-

organisatie effectief werken voor de beweringen die betrekking hebben op de loontransacties.

A14 Zoals uiteengezet in Standaard 315[230], kan de accountant van de gebruikersorganisatie bij sommige risico's van oordeel zijn dat het niet mogelijk of praktisch uitvoerbaar is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door middel van gegevensgerichte controles alleen. Dergelijke risico's kunnen verband houden met de onnauwkeurige en onvolledige vastlegging van routinematige en significante transactiestromen of rekeningsaldi, waarvan de kenmerken vaak een hoge mate van geautomatiseerde gegevensverwerking met weinig of geen handmatige interventie mogelijk maken. Er kan met name sprake zijn van dergelijke geautomatiseerde verwerking wanneer de gebruikersorganisatie gebruikmaakt van serviceorganisaties. In dergelijke gevallen zijn de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie die op dergelijke risico's betrekking hebben, relevant voor de controle en wordt van de accountant van de gebruikersorganisatie vereist dat hij inzicht verwerft in en een beoordeling verricht van dergelijke interne beheersingsmaatregelen overeenkomstig de paragrafen 9 en 10 van deze Standaard.

Verdere werkzaamheden wanneer er niet voldoende inzicht in de gebruikersorganisatie kan worden verkregen (Zie Par. 12)

A15 De beslissing van de accountant van de gebruikersorganisatie over het controlemiddel dat hij, afzonderlijk of in combinatie, in het geval van paragraaf 12 zal inzetten om de noodzakelijke informatie te verkrijgen op basis waarvan hij de risico's op een afwijking van materieel belang kan identificeren en inschatten die betrekking heeft op het feit dat de gebruikersorganisatie gebruikmaakt van een serviceorganisatie, kan worden beïnvloed door aangelegenheden zoals:

- de omvang van zowel de gebruikersorganisatie als de serviceorganisatie;
- de complexiteit van de transacties bij de gebruikersorganisatie en de complexiteit van de door de serviceorganisatie verleende diensten;
- de locatie van de serviceorganisatie (de accountant van de gebruikersorganisatie kan bijvoorbeeld besluiten om gebruik te maken van een andere accountant om namens hem werkzaamheden uit te voeren bij de serviceorganisatie wanneer deze zich op een verafgelegen locatie bevindt);
- de vraag of er van de werkzaamheden wordt verwacht dat zij de accountant van de gebruikersorganisatie daadwerkelijk voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen; en
- de aard van de relatie tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie.

A16 Een serviceorganisatie kan een accountant de opdracht geven een rapport op te stellen over de beschrijving en de opzet van haar interne beheersingsmaatregelen (type 1-rapport) of over de beschrijving en de opzet alsook de effectieve werking van haar interne beheersingsmaatregelen (type 2-rapport). Type 1- of type 2-rapporten kunnen worden uitgebracht overeenkomstig Standaard 3402[231] dan wel overeenkomstig standaarden die zijn vastgesteld door een daartoe bevoegde of erkende organisatie (die een andere naam kan gebruiken, zoals type A- of type B-rapporten).

A17 Of er een type 1-of type 2-rapport beschikbaar is, zal over het algemeen afhangen van de vraag of het contract tussen een serviceorganisatie en een gebruikersorganisatie voorziet in de opstelling van een dergelijk rapport door de serviceorganisatie. Een serviceorganisatie kan er, om praktische redenen, ook voor kiezen een type 1- of type-2 rapport beschikbaar te stellen aan haar gebruikersorganisaties. Het is echter mogelijk dat in sommige gevallen geen type 1- of type 2-rapport beschikbaar is voor gebruikersorganisaties.

A18 In sommige omstandigheden kan een gebruikersorganisatie een of meer significante bedrijfsonderdelen of bedrijfsfuncties, zoals haar volledige fiscale planning- en compliancefuncties, haar financiële beheer en administratie of de controllerfunctie, aan een of meer serviceorganisaties uitbesteden. Omdat er in deze omstandigheden mogelijk geen rapport over de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie beschikbaar is, kan de meest effectieve methode voor de accountant van de gebruikersorganisatie om inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie, erin bestaan de serviceorganisatie te bezoeken, omdat het aannemelijk is dat er een directe interactie bestaat tussen het management van de gebruikersorganisatie en dat van de serviceorganisatie.

A19 Er kan van een andere accountant gebruik worden gemaakt om werkzaamheden te laten verrichten die de noodzakelijke informatie over de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie verschaffen. Wanneer een type 1-of type 2-rapport is uitgebracht, kan de accountant van de gebruikersorganisatie gebruikmaken van de accountant van de serviceorganisatie om deze werkzaamheden uit te voeren omdat de accountant van de serviceorganisatie een bestaande relatie heeft met de serviceorganisatie. Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie zich op de werkzaamheden van een andere accountant baseert, kunnen de leidraden in

[230] Standaard 315, paragraaf 30.
[231] Standaard 3402, *Assurancerapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie.*

Standaard 600[232] nuttig zijn, aangezien deze verband houden met het verwerven van inzicht in een andere accountant (met inbegrip van diens onafhankelijkheid en vakbekwaamheid) en met de betrokkenheid bij de werkzaamheden van een andere accountant bij het plannen van de aard, omvang en timing van dergelijke werkzaamheden en bij het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie.

A20 Een gebruikersorganisatie kan gebruikmaken van een serviceorganisatie, die op haar beurt gebruikmaakt van een subserviceorganisatie voor het verlenen van sommige aan de gebruikersorganisatie verleende diensten die deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem. De subserviceorganisatie kan een entiteit zijn die losstaat van dan wel verbonden is met de serviceorganisatie. Een accountant van de gebruikersorganisatie kan het noodzakelijk vinden de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie te beschouwen. In omstandigheden waarbij er van een of meer subserviceorganisaties gebruik wordt gemaakt, wordt de interactie tussen de activiteiten van de gebruikersorganisatie en die van de serviceorganisatie uitgebreid tot de interactie tussen de gebruikersorganisatie, de serviceorganisatie en de subserviceorganisaties. De mate van interactie alsmede de aard en materialiteit van de door de serviceorganisatie en de subserviceorganisaties verwerkte transacties zijn de belangrijkste factoren die de accountant van de gebruikersorganisatie moet overwegen om de significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie voor de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie te bepalen.

Gebruik van een type 1- of type 2-rapport door de accountant van de gebruikersorganisatie ter ondersteuning van zijn inzicht in de serviceorganisatie (Zie Par. 13–14)

A21 De accountant van de gebruikersorganisatie kan verzoeken om inlichtingen over de accountant van de serviceorganisatie bij diens beroepsorganisatie of bij andere beroepsbeoefenaren en verzoeken om inlichtingen over de vraag of de accountant van de serviceorganisatie aan toezicht onderworpen is. De accountant van de serviceorganisatie kan werkzaam zijn in een rechtsgebied waar andere standaarden worden gevolgd met betrekking tot rapportages over interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie, en de accountant van de gebruikersorganisatie kan informatie over de door de accountant van de serviceorganisatie gebruikte standaarden verkrijgen bij de organisatie die deze standaarden vaststelt.

A22 Een type 1- of type 2-rapport kan, samen met informatie over de gebruikersorganisatie, de accountant van de gebruikersorganisatie inzicht helpen verwerven in:

a. de aspecten van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie die van invloed kunnen zijn op de verwerking van de transacties van de gebruikersorganisatie, met inbegrip van het gebruikmaken van subservice-organisaties;
b. de stroom van significante transacties door de serviceorganisatie om de punten in de transactiestromen te bepalen waar zich afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie zouden kunnen voordoen;
c. de interne beheersingsdoelstellingen bij de serviceorganisatie die relevant zijn voor de in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie opgenomen beweringen; en
d. de vraag of de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie toereikend zijn opgezet en geïmplementeerd om verwerkingsfouten die kunnen leiden tot afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, te voorkomen of te detecteren.

Een type 1- of type 2-rapport kan de accountant van de gebruikersorganisatie helpen voldoende inzicht te verwerven om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten. Een type 1-rapport verstrekt echter geen controle-informatie over de effectieve werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen.

A23 Een type 1- of type 2-rapport dat van een datum is dan wel voor een periode geldt die buiten de verslagperiode van een gebruikersorganisatie valt, kan de accountant van de gebruikersorganisatie een voorlopig inzicht helpen verwerven in de interne beheersingsmaatregelen die geïmplementeerd zijn bij de serviceorganisatie, indien het rapport aangevuld is met aanvullende actuele informatie uit andere bronnen. Indien de beschrijving van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie van een datum is dan wel voor een periode geldt die voorafgaat aan het begin van de verslagperiode waarop de controle betrekking heeft, kan de accountant van de gebruikersorganisatie werkzaamheden uitvoeren om de informatie in een type 1- of type 2-rapport te actualiseren, zoals:

- het bespreken van de wijzigingen bij de serviceorganisatie met medewerkers van de

[232] In Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 2, is bepaald: 'Een accountant kan deze Standaard, naargelang nodig aan de omstandigheden aangepast, nuttig achten wanneer hij andere accountants betrekt bij de controle van financiële overzichten die niet tot de financiële overzichten van de groep behoren (...)'. Zie ook paragraaf 19 van Standaard 600.

gebruikersorganisatie die gezien hun positie van dergelijke wijzigingen op de hoogte zouden zijn;
- het beoordelen van actuele documentatie en correspondentie die uitgaat van de serviceorganisatie; of
- het bespreken van de wijzigingen met medewerkers van de serviceorganisatie.

Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 15)

A24 Of het gebruikmaken van een serviceorganisatie het risico op afwijkingen van materieel belang bij een gebruikersorganisatie vergroot, is afhankelijk van de aard van de verleende diensten en de interne beheersingsmaatregelen voor deze diensten; in sommige gevallen kan het gebruikmaken van een serviceorganisatie het risico op een afwijking van materieel belang bij een gebruikersorganisatie verkleinen, met name wanneer de gebruikersorganisatie zelf niet de noodzakelijke deskundigheid bezit om bepaalde activiteiten te verrichten, zoals het tot stand brengen, verwerken en vastleggen van transacties, of niet over de adequate middelen beschikt (bijvoorbeeld een IT-systeem).

A25 Wanneer de serviceorganisatie van materieel belang zijnde elementen van de administratieve vastleggingen van de gebruikersorganisatie beheert, is het mogelijk dat de accountant van de gebruikersorganisatie directe toegang tot die vastleggingen moet hebben om voldoende en geschikte controle-informatie te kunnen verkrijgen met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen voor de vastleggingen of om de daarin vastgelegde transacties en saldi te kunnen onderbouwen, of beide. Een dergelijke toegang kan mede inhouden dat een fysieke inspectie van de vastleggingen wordt verricht in de kantoren van de serviceorganisatie of dat de elektronisch beheerde vastleggingen worden onderzocht vanuit de gebruikersorganisatie of vanuit een andere locatie, of beide. Wanneer de directe toegang langs elektronische weg is verkregen, kan de accountant van de gebruikersorganisatie controle-informatie verkrijgen over de geschiktheid van de door de serviceorganisatie toegepaste interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de volledigheid en de integriteit van de gegevens van de gebruikersorganisatie waarvoor de serviceorganisatie verantwoordelijk is.

A26 Bij het bepalen van de aard en de omvang van de controle-informatie die moet worden verkregen met betrekking tot de saldi die activa of transacties vertegenwoordigen die door een serviceorganisatie namens de gebruikersorganisatie worden gehouden respectievelijk zijn uitgevoerd, kan de accountant van de gebruikersorganisatie overwegen de volgende werkzaamheden uit te voeren:

a. het inspecteren van vastleggingen en documentatie die de gebruikersorganisatie in bezit heeft: de betrouwbaarheid van deze bron van controle-informatie wordt bepaald door de aard en omvang van de administratieve vastleggingen en ondersteunende documentatie die door de gebruikersorganisatie wordt bijgehouden. In sommige gevallen is het mogelijk dat de gebruikersorganisatie geen onafhankelijke gedetailleerde vastleggingen of documentatie van specifieke transacties die namens haar zijn uitgevoerd, bijhoudt;
b. het inspecteren van vastleggingen en documentatie die de serviceorganisatie in bezit heeft: de toegang van de accountant van de gebruikersorganisatie tot de vastleggingen van de serviceorganisatie kan worden vastgelegd als onderdeel van de contractuele overeenkomst tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie. De accountant van de gebruikersorganisatie kan ook gebruikmaken van een andere accountant om namens hem toegang te verkrijgen tot de vastleggingen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie worden beheerd;
c. het verkrijgen van bevestigingen van de serviceorganisatie met betrekking tot saldi en transacties: waar de gebruikersorganisatie saldi en transacties onafhankelijk vastlegt, kan een bevestiging van de serviceorganisatie ter staving van de vastleggingen van de gebruikersorganisatie betrouwbare controle-informatie vormen wat betreft het bestaan van de desbetreffende transacties en activa. Wanneer er bijvoorbeeld gebruik wordt gemaakt van meerdere serviceorganisaties, zoals een vermogensbeheerder en een bewaarnemer, en deze serviceorganisaties hun vastleggingen onafhankelijk bijhouden, kan de accountant van de gebruikersorganisatie saldi bij deze organisaties laten bevestigen om deze informatie te vergelijken met de onafhankelijke vastleggingen van de gebruikersorganisatie.
Indien de gebruikersorganisatie geen onafhankelijke vastleggingen bijhoudt, staat informatie uit een bevestiging van een serviceorganisatie slechts gelijk met een vermelding van wat in door de serviceorganisatie bijgehouden vastleggingen is opgenomen. Dergelijke bevestigingen vormen derhalve op zichzelf geen betrouwbare controle-informatie. In deze omstandigheden kan de accountant van de gebruikersorganisatie overwegen of een alternatieve bron van onafhankelijke controle-informatie kan worden gevonden;
d. het uitvoeren van cijferanalyses op de door de gebruikersorganisatie bijgehouden vastleggingen of de van de serviceorganisatie ontvangen rapporten: de effectiviteit van cijferanalyses zal waarschijnlijk verschillen naargelang van de bewering en worden beïnvloed door de

omvang en de mate van detail van de beschikbare informatie.

A27 Een andere accountant kan werkzaamheden die gegevensgericht van aard zijn, uitvoeren ten behoeve van een accountant van een gebruikersorganisatie. Een dergelijke opdracht kan inhouden dat die andere accountant werkzaamheden uitvoert die door de gebruikersorganisatie en haar accountant en door de serviceorganisatie en haar accountant zijn overeengekomen. De bevindingen van de door de andere accountant uitgevoerde werkzaamheden worden door de accountant van de gebruikersorganisatie beoordeeld om te bepalen of zij voldoende en geschikte controle-informatie vormen. Voorts kunnen er door de overheid of door contractuele overeenkomsten vereisten worden opgelegd waarbij een accountant van de serviceorganisatie aangewezen werkzaamheden uitvoert die gegevensgericht van aard zijn. De resultaten van deze vereiste werkzaamheden met betrekking tot saldi en transacties die door de serviceorganisatie zijn verwerkt, kunnen door accountants van gebruikersorganisaties worden gebruikt als deel van de noodzakelijke informatie ter onderbouwing van hun controleoordeel. In deze omstandigheden kan het zinvol zijn dat de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie, vóór het uitvoeren van de werkzaamheden, afspraken maken over de controledocumentatie of de toegang tot de controledocumentatie die aan de accountant van de gebruikersorganisatie zal worden verstrekt.

A28 In bepaalde omstandigheden, met name wanneer een gebruikersorganisatie haar financiële functie gedeeltelijk of volledig aan een serviceorganisatie uitbesteedt, kan de accountant van de gebruikersorganisatie geconfronteerd worden met een situatie waarbij een significant gedeelte van de controle-informatie bij de serviceorganisatie aanwezig is. Het is mogelijk dat de accountant van de gebruikersorganisatie of een andere accountant namens hem gegevensgerichte controles bij de serviceorganisatie moet uitvoeren. Een accountant van de serviceorganisatie kan een type 1- of type 2-rapport uitbrengen en daarnaast ook gegevensgerichte controles uitvoeren namens de accountant van de gebruikersorganisatie. De betrokkenheid van een andere accountant doet niets af aan de verantwoordelijkheid van de accountant van de gebruikersorganisatie om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat hem een redelijke basis verschaft om zijn oordeel te ondersteunen. Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie overweegt of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en of hij verdere gegevensgerichte controles dient uit te voeren, houdt hij derhalve rekening met zijn eigen betrokkenheid bij, of controle-informatie voor, de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van door een andere accountant uitgevoerde gegevensgerichte controles.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 16)

A29 Krachtens Standaard 330[233] wordt van de accountant van de gebruikersorganisatie vereist dat hij in bepaalde omstandigheden toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen opzet en uitvoert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van relevante interne beheersingsmaatregelen. In de context van een serviceorganisatie is dit vereiste van toepassing wanneer:

a. de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang door de accountant van de gebruikersorganisatie de verwachting bevat dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken (dat wil zeggen dat hij voornemens is te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controles); of
b. gegevensgerichte controles alleen, of in combinatie met toetsingen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie, geen voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen.

A30 Indien er geen type 2-rapport beschikbaar is, kan een accountant van een gebruikersorganisatie via die organisatie contact opnemen met de serviceorganisatie met het verzoek dat de serviceorganisatie een accountant de opdracht geeft om een type 2-rapport af te geven dat toetsingen van de effectieve werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen omvat, of kan de accountant van de gebruikersorganisatie gebruikmaken van een andere accountant om werkzaamheden bij de serviceorganisatie te laten uitvoeren die de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen toetsen. Een accountant van een gebruikersorganisatie kan de serviceorganisatie ook bezoeken en toetsingen van relevante interne beheersingsmaatregelen verrichten indien de serviceorganisatie daarmee instemt. De accountant van de gebruikersorganisatie baseert zijn risico-inschattingen op de combinatie van de controle-informatie die wordt verkregen uit de werkzaamheden van een andere accountant en uit zijn eigen werkzaamheden.

[233] Standaard 330, paragraaf 8.

Gebruik van een type 2-rapport als controle-informatie dat interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken (Zie Par. 17)

A31 Een type 2-rapport kan bedoeld zijn om aan de behoeften van accountants van verschillende gebruikersorganisaties te voldoen; daarom is het mogelijk dat toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en resultaten die beschreven zijn in het rapport van de accountant van de serviceorganisatie, niet relevant zijn voor beweringen die significant zijn in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie. De relevante toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en resultaten worden geëvalueerd om te bepalen of het rapport van de accountant van de serviceorganisatie voldoende en geschikte controle-informatie verschaft over de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen om de risico-inschatting van de accountant van de gebruikersorganisatie te ondersteunen. Daarbij kan de accountant van de gebruikersorganisatie de volgende factoren in overweging nemen:

a. de periode waarop de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen betrekking hebben, en de tijd die is verstreken sinds het verrichten van die toetsingen;
b. de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie en de diensten en processen waarop die werkzaamheden betrekking hebben, de getoetste interne beheersingsmaatregelen en de toetsingen die werden verricht, en het verband tussen de getoetste interne beheersingsmaatregelen en de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie; en
c. de resultaten van die toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

A32 Voor bepaalde beweringen geldt dat des te korter de periode waarop een specifieke toetsing betrekking heeft en des te langer de tijd die is verstreken sinds het verrichten van de toetsing, des te minder controle-informatie de toetsing zal verstrekken. Door de periode waarop het type 2-rapport betrekking heeft, te vergelijken met de financiële verslaggevingsperiode van de gebruikersorganisatie, kan de accountant van de gebruikersorganisatie concluderen dat het type 2-rapport minder controle-informatie biedt indien er weinig overlap bestaat tussen de periode waarop het type 2-rapport betrekking heeft, en de periode waarvoor de accountant voornemens is op het rapport te steunen. Wanneer dit het geval is, kan een type 2-rapport dat op een eerdere of een latere periode betrekking heeft, aanvullende controle-informatie verstrekken. In andere gevallen kan de accountant van de gebruikersorganisatie bepalen dat het noodzakelijk is om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie te verrichten, dan wel door een andere accountant te laten verrichten, om voldoende en geschikte controle-informatie over de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen.

A33 Het kan ook noodzakelijk zijn dat de accountant van de gebruikersorganisatie aanvullende controle-informatie verkrijgt over significante wijzigingen van de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie buiten de periode waarop het type 2-rapport betrekking heeft, of dat hij uit te voeren aanvullende controlewerkzaamheden bepaalt. Relevante factoren bij het bepalen welke aanvullende controle-informatie moet worden verkregen over de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie die werden toegepast buiten de periode waarop het rapport van de accountant van de serviceorganisatie betrekking heeft, zijn onder meer:

- de significantie van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de beweringen;
- de specifieke interne beheersingsmaatregelen die getoetst werden tijdens de tussentijdse periode en significante wijzigingen van die maatregelen sinds zij werden getoetst, met inbegrip van wijzigingen in het informatiesysteem, de processen en het personeel;
- de mate waarin er controle-informatie over de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen is verkregen;
- de duur van de resterende periode;
- de mate waarin de accountant van de gebruikersorganisatie voornemens is verdere gegevensgerichte controles te beperken omdat wordt gesteund op interne beheersingsmaatregelen; en
- de effectiviteit van de interne beheersingsomgeving en de monitoring van de interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie.

A34 Aanvullende controle-informatie kan bijvoorbeeld worden verkregen door de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen uit te breiden tot de resterende periode of door de monitoring van de interne beheersingsmaatregelen door de gebruikersorganisatie te toetsen.

A35 Indien de toetsingsperiode van de accountant van de serviceorganisatie volledig buiten de financiële verslaggevingsperiode van de gebruikersorganisatie valt, zal de accountant van de gebruikersorganisatie niet op dergelijke toetsingen kunnen steunen om te concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie effectief werken omdat zij voor de lopende controleperiode geen actuele controle-informatie voor de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen verstrekken, tenzij er andere werkzaamheden worden uitgevoerd.

A36 In bepaalde omstandigheden kan een door de serviceorganisatie verleende dienst zijn opgezet in de veronderstelling dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen door de gebruikersorganisatie zullen worden geïmplementeerd. De dienst kan bijvoorbeeld zijn opgezet in de veronderstelling dat de gebruikersorganisatie interne beheersingsmaatregelen zal hebben voor het autoriseren van transacties voordat zij voor verwerking naar de serviceorganisatie worden gestuurd. In een dergelijke situatie kan de beschrijving van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie een beschrijving van die aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie omvatten. De accountant van de gebruikersorganisatie overweegt of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie relevant zijn voor de aan de gebruikersorganisatie verleende dienst.

A37 Indien de accountant van de gebruikersorganisatie van mening is dat het rapport van de accountant van de serviceorganisatie geen voldoende en geschikte controle-informatie verstrekt, bijvoorbeeld indien een rapport van de accountant van de serviceorganisatie geen beschrijving van de door hem verrichte toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan bevat, dan kan de accountant van de gebruikersorganisatie het inzicht in de werkzaamheden en de conclusies van de accountant van de serviceorganisatie aanvullen door via de gebruikersorganisatie contact op te nemen met de serviceorganisatie met het verzoek om een gesprek met de accountant van de serviceorganisatie over de reikwijdte en de resultaten van diens werkzaamheden. De accountant van de gebruikersorganisatie kan ook, indien hij van mening is dat dit noodzakelijk is, via de gebruikersorganisatie contact opnemen met de serviceorganisatie met het verzoek dat de accountant van de serviceorganisatie werkzaamheden uitvoert bij de serviceorganisatie. Een andere mogelijkheid bestaat erin dat de accountant van de gebruikersorganisatie deze werkzaamheden zelf uitvoert, of door een andere accountant namens hem laat uitvoeren.

A38 Het type 2-rapport van de accountant van de serviceorganisatie bevat de resultaten van de toetsingen, met inbegrip van uitzonderingen en andere informatie die invloed zou kunnen hebben op de conclusies van de accountant van de gebruikersorganisatie. Wanneer de de accountant van de serviceorganisatie in zijn type-2 rapport melding heeft gemaakt van uitzonderingen of een aangepast oordeel heeft opgenomen, betekent dit niet automatisch dat dit type 2-rapport niet nuttig is voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie wanneer de risico's op een afwijking van materieel belang worden ingeschat. De accountant van de gebruikersorganisatie neemt de uitzonderingen en de aangelegenheden die tot een aangepast oordeel in het type 2-rapport van de accountant van de serviceorganisatie hebben geleid, in overweging wanneer hij de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen door de accountant van de serviceorganisatie inschat. Wanneer hij de uitzonderingen en aangelegenheden die tot een aangepast oordeel hebben geleid, in overweging neemt, kan de accountant van de gebruikersorganisatie die aangelegenheden met de accountant van de serviceorganisatie bespreken. Dergelijke communicatie kan slechts plaatsvinden indien de gebruikersorganisatie contact opneemt met de serviceorganisatie en de serviceorganisatie toestemming voor de communicatie verleent.

Meedelen van tijdens de controle geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing

A39 Van de accountant van de gebruikersorganisatie wordt vereist dat hij significante tekortkomingen die hij tijdens de controle heeft vastgesteld, tijdig schriftelijk aan het management en de met governance belaste personen meedeelt.[234] Van de accountant van de gebruikersorganisatie wordt ook vereist dat hij andere tekortkomingen in de interne beheersing, die hij tijdens de controle heeft vastgesteld en die op grond van zijn professionele oordeelsvorming voldoende belangrijk zijn om de aandacht van het management te verdienen, tijdig aan het management op het passende niveau meedeelt.[235] Aangelegenheden die de accountant van de gebruikersorganisatie tijdens de controle kan vaststellen en aan het management en de met governance belaste personen kan meedelen, kunnen onder meer betrekking hebben op:

- de eventuele monitoring van de interne beheersingsmaatregelen die door de gebruikersorganisatie zouden kunnen worden geïmplementeerd, inclusief de maatregelen die de accountant heeft geïdentificeerd via een type 1- of type 2-rapport;
- gevallen waarin aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie in het type 1- of type 2-rapport worden vermeld maar niet door de gebruikersorganisatie zijn geïmplementeerd; en
- interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk kunnen zijn bij de serviceorganisatie, maar blijkbaar niet geïmplementeerd zijn of niet specifiek in een type 2-rapport zijn behandeld.

[234] Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 9, 10.
[235] Standaard 265, paragraaf 10.

Type 1- en type 2-rapporten waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten (Zie Par. 18)

A40 Indien een serviceorganisatie gebruikmaakt van een subserviceorganisatie, kan de accountant van de serviceorganisatie in zijn rapport de relevante interne beheersingsdoelstellingen van de subserviceorganisatie en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen opnemen in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie en in de reikwijdte van zijn opdracht dan wel deze uitsluiten. Deze twee rapportagemethoden staan bekend als de *inclusive* methode en de *carve-out* methode. Indien het type 1- of type 2-rapport de interne beheersingsmaatregelen bij een subserviceorganisatie uitsluit en de door de subserviceorganisatie verleende diensten relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, wordt van de accountant van de gebruikersorganisatie vereist dat hij de vereisten van deze Standaard op de subserviceorganisatie toepast. De aard en de omvang van de door de accountant van de gebruikersorganisatie uit te voeren werkzaamheden met betrekking tot de door een subserviceorganisatie verleende diensten zijn afhankelijk van de aard en de significantie van die diensten voor de gebruikersorganisatie en de relevantie van die diensten voor de controle. De toepassing van het vereiste van paragraaf 9 kan de accountant van de gebruikersorganisatie het effect van de subserviceorganisatie en van de aard en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden helpen bepalen.

Fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving en niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de serviceorganisatie (Zie Par. 19)

A41 Op grond van de contractuele voorwaarden met haar gebruikersorganisaties kan een serviceorganisatie ertoe gehouden zijn om de betrokken gebruikersorganisaties in kennis te stellen van alle gevallen van fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving of ongecorrigeerde afwijkingen die aan haar management of werknemers zijn toe te schrijven. Overeenkomstig paragraaf 19 moet de accountant van de gebruikersorganisatie bij het management van die organisatie navragen of de serviceorganisatie dergelijke aangelegenheden heeft gerapporteerd en evalueert hij of eventuele door de serviceorganisatie gerapporteerde aangelegenheden de aard, timing en omvang van zijn verdere controlewerkzaamheden beïnvloeden. In bepaalde omstandigheden kan de accountant van de gebruikersorganisatie aanvullende informatie nodig hebben om deze evaluatie te verrichten en hij kan de gebruikersorganisatie vragen contact op te nemen met de serviceorganisatie om de noodzakelijke informatie te verkrijgen.

Rapportage door de accountant van de gebruikersorganisatie (Zie Par. 20)

A42 Wanneer een accountant van een gebruikersorganisatie niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de door de serviceorganisatie verleende diensten die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, vormt dit een beperking voor de reikwijdte van de controle. Dit kan het geval zijn wanneer:

- de accountant van de gebruikersorganisatie niet in staat is voldoende inzicht te verwerven in de door de serviceorganisatie verleende diensten en geen basis heeft om risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten;
- de accountant van de gebruikersorganisatie in zijn risico-inschatting de verwachting uitspreekt dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken, maar hij niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen; of
- voldoende en geschikte controle-informatie alleen beschikbaar is vanuit vastleggingen die in het bezit zijn van de serviceorganisatie, en de accountant van de gebruikersorganisatie niet in staat is om directe toegang tot deze vastleggingen te krijgen.

Of de accountant van de gebruikersorganisatie een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt dan wel een oordeelonthouding formuleert, is afhankelijk van zijn conclusie of de mogelijke effecten op de financiële overzichten van materieel belang of van diepgaande invloed zijn.

Verwijzing naar de door een accountant van een serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden (Zie Par. 21,)

A43 In sommige gevallen kan van de accountant van de gebruikersorganisatie uit hoofde van wet- of regelgeving een verwijzing naar de werkzaamheden van een accountant van een serviceorganisatie vereist worden in zijn controleverklaring op te nemen, bijvoorbeeld omwille van de transparantie in de publieke sector. In dergelijke omstandigheden kan hij voor die verwijzing de voorafgaande toestemming van de accountant van de serviceorganisatie nodig hebben.

A44 Wanneer een gebruikersorganisatie gebruikmaakt van een serviceorganisatie, doet dit niets af aan de verantwoordelijkheid die de accountant van de gebruikersorganisatie uit hoofde van de Standaarden heeft om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zodat hij over



een redelijke basis beschikt om zijn oordeel te ondersteunen. Om die reden verwijst de accountant van de gebruikersorganisatie niet naar de rapportage van de accountant van de serviceorganisatie als basis, al dan niet gedeeltelijk, voor zijn oordeel over de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie. Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie echter een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt op grond van een aangepast oordeel in een rapport van de accountant van de serviceorganisatie, vormt dit geen beletsel voor hem om te verwijzen naar het rapport van de accountant van de serviceorganisatie wanneer die verwijzing zijn aangepaste oordeel mede motiveert. In dergelijke omstandigheden kan hij voor die verwijzing de voorafgaande toestemming van de accountant van de serviceorganisatie nodig hebben.

450 Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot de evaluatie van de invloed van geïdentificeerde afwijkingen op de controle en van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten. Standaard 700 behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant, wanneer hij zich een oordeel vormt over de financiële overzichten, om tot de conclusie te komen of er een redelijke mate van zekerheid is verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. De accountant houdt in de conclusie die hij op grond van Standaard 700 moet trekken, rekening met zijn evaluatie van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten overeenkomstig deze Standaard.[236] Standaard 320[237] behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot het op passende wijze toepassen van het begrip materialiteit bij de planning en de uitvoering van een controle van financiële overzichten.

Ingangsdatum

2 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*.

Doelstelling

3 De doelstelling van de accountant is het evalueren van:
a. de invloed van geïdentificeerde afwijkingen op de controle; en
b. de invloed van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten.

Definities

4 Voor de toepassing van de Standaarden hebben onderstaande termen de volgende betekenis:
a. *afwijking* – Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in een financieel overzicht en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die vereist is opdat dit element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen het gevolg zijn van fouten of van fraude; (Zie Par. A1)
Wanneer de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de financiële overzichten een getrouw beeld geven dan wel of zij in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen, omvatten afwijkingen ook de aanpassingen van bedragen, rubriceringen, presentatie of toelichtingen die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, noodzakelijk zijn opdat de financiële overzichten een getrouw beeld geven dan wel in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen.
b. *niet-gecorrigeerde afwijkingen* – Afwijkingen die de accountant tijdens de controle heeft geaccumuleerd en die niet gecorrigeerd zijn.

Vereisten

Accumuleren van geïdentificeerde afwijkingen

5 De accountant dient tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen te accumuleren, met uitzondering van afwijkingen die duidelijk triviaal zijn. (Zie Par. A2, A3)

In aanmerking nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de controle vordert

6 De accountant dient te bepalen of de algehele controleaanpak en het controleprogramma moeten worden herzien indien:
a. de aard van de geïdentificeerde afwijkingen en de omstandigheden waarin deze voorkomen, erop wijzen dat andere afwijkingen kunnen bestaan die, indien samengevoegd bij tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen, van materieel belang kunnen zijn; of (Zie Par. A4)
b. het totaal van de tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit benadert. (Zie Par. A5)

7 Indien het management op verzoek van de accountant een transactiestroom, een rekeningsaldo of

---

[236] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 10, 11.
[237] Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle.*

een in de financiële overzichten opgenomen toelichting heeft onderzocht en gedetecteerde afwijkingen heeft gecorrigeerd, dient de accountant aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten om te bepalen of er nog afwijkingen resteren. (Zie Par. A6)

Communicatie en correctie van afwijkingen

8 De accountant dient alle afwijkingen die tijdens de controle zijn geaccumuleerd, tijdig aan het management op het passende niveau mee te delen, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving[238] verboden is. De accountant dient het management te verzoeken deze afwijkingen te corrigeren. (Zie Par. A7, A8 en A9)

9 Indien het management weigert om sommige of alle door de accountant meegedeelde afwijkingen te corrigeren, dient de accountant inzicht te verwerven in de redenen van het management om de correcties niet uit voeren, en dient hij met dat inzicht rekening te houden bij het evalueren of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. (Zie Par. A10)

Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen

10 Voordat hij de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueert, dient de accountant de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit opnieuw te beoordelen om zich ervan te vergewissen dat deze passend blijft in de context van de feitelijke financiële resultaten van de entiteit. (Zie Par. A11, A12)

11 De accountant dient te bepalen of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn. Hierbij dient hij het volgende te overwegen:

a. de omvang en de aard van de afwijkingen, zowel in relatie tot bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel als in relatie tot de specifieke omstandigheden waarin zij voorkomen; en (Zie Par. A13, A14, A15, A16, A17, A19 en A20)

b. de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met voorgaande verslagperioden, op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel. (Zie Par. A18)

Communicatie met de met governance belaste personen

12 De accountant dient niet-gecorrigeerde afwijkingen alsmede de invloed die deze, afzonderlijk of gezamenlijk, op zijn oordeel in de controleverklaring kunnen hebben, aan de met governance belaste personen mee te delen, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving[239] verboden is. In deze mededeling dient de accountant niet-gecorrigeerde afwijkingen die van materieel belang zijn, afzonderlijk te vermelden. De accountant dient te verzoeken om de niet-gecorrigeerde afwijkingen te corrigeren. (Zie Par. A21, A22 en A23)

13 De accountant dient ook de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met voorgaande verslagperioden, op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel aan de met governance belaste personen mee te delen.

Schriftelijke bevestiging

14 De accountant dient bij het management en, in voorkomend geval, bij de met governance belaste personen om een schriftelijke bevestiging te verzoeken dat zij van oordeel zijn dat de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, niet van materieel belang is voor de financiële overzichten als geheel. Een overzicht van deze elementen dient te worden opgenomen in of toegevoegd aan de schriftelijke bevestiging. (Zie Par. A24)

Documentatie

15 De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen:[240] (Zie Par. A25)

a. het bedrag waaronder afwijkingen als duidelijk triviaal worden beschouwd; (Zie Par. 5)

b. alle afwijkingen die tijdens de controle geaccumuleerd zijn, met de vermelding of zij gecorrigeerd zijn; (Zie Par. 5, 8 en 12) en

c. zijn conclusie met betrekking tot de vraag of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn, en de basis voor die conclusie. (Zie Par. 11)

---

[238] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 7.
[239] Zie voetnoot bij paragraaf 8.
[240] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11 en A6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van afwijking (Zie Par. 4(a))

A1 Afwijkingen kunnen het gevolg zijn van:
  a. een onnauwkeurigheid bij het accumuleren of verwerken van gegevens op basis waarvan de financiële overzichten zijn opgesteld;
  b. een weglating van een bedrag of een in de financiële overzichten op te nemen toelichting;
  c. een incorrecte schatting doordat feiten over het hoofd zijn gezien of duidelijk verkeerd zijn geïnterpreteerd; en
  d. oordeelsvormingen van het management met betrekking tot schattingen die de accountant onredelijk acht, of met betrekking tot de keuze en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving die de accountant als niet passend beschouwt.

  Voorbeelden van afwijkingen die het gevolg zijn van fraude, worden gegeven in Standaard 240.[241]

Accumuleren van geïdentificeerde afwijkingen (Zie Par. 5)

A2 De accountant kan een bedrag vaststellen waaronder afwijkingen duidelijk triviaal zijn en niet hoeven te worden geaccumuleerd omdat hij verwacht dat het accumuleren van zulke bedragen duidelijk geen invloed van materieel belang zal hebben op de financiële overzichten. 'Duidelijk triviaal' is niet een andere wijze om 'niet van materieel belang' tot uitdrukking te brengen. Duidelijk triviale aangelegenheden zijn van een geheel andere (kleinere) orde van grootte dan de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit en zijn duidelijk onbeduidend, ongeacht of ze afzonderlijk dan wel gezamenlijk in overweging worden genomen, en ongeacht of ze naar omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld. Wanneer er enige onzekerheid bestaat over de vraag of een of meerdere elementen duidelijk triviaal zijn, wordt de aangelegenheid niet als duidelijk triviaal beschouwd.

A3 Als hulp voor de accountant bij het evalueren van de invloed van tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen en bij het meedelen van afwijkingen aan het management en aan de met governance belaste personen kan het zinvol zijn een onderscheid te maken tussen feitelijke afwijkingen, inschattingsafwijkingen en geprojecteerde afwijkingen:
  - feitelijke afwijkingen zijn afwijkingen waarover geen twijfel bestaat;
  - inschattingsafwijkingen zijn verschillen die ontstaan door oordeelsvormingen van het management met betrekking tot schattingen die de accountant onredelijk acht of met betrekking tot de keuze of toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving die de accountant als niet passend beschouwt;
  - geprojecteerde afwijkingen zijn de beste schatting die een accountant van afwijkingen in populaties kan maken, waarbij in controlesteekproeven geïdentificeerde afwijkingen worden geprojecteerd op de populaties als geheel waaruit de steekproeven werden getrokken. Standaard 530[242] geeft een leidraad voor het vaststellen van geprojecteerde afwijkingen en de evaluatie van de resultaten.

In aanmerking nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de controle vordert (Zie Par. 6 en 7)

A4 Een afwijking is niet noodzakelijk een op zichzelf staande gebeurtenis. Wanneer de accountant bijvoorbeeld vaststelt dat een afwijking het gevolg was van het niet meer functioneren van de interne beheersing of van niet passende veronderstellingen of waarderingsmethoden die breed door de entiteit zijn toegepast, kan dit mogelijkerwijs op het bestaan van andere afwijkingen wijzen.

A5 Indien de tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen gezamenlijk de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit benaderen, kan er sprake zijn van een groter dan aanvaardbaar laag risiconiveau dat mogelijkerwijs niet-gedetecteerde afwijkingen, indien samengevoegd bij alle tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen, de materialiteit overschrijden. Het steekproefrisico en het uitvoeringsrisico[243] kunnen tot gevolg hebben dat er niet-gedetecteerde afwijkingen voorkomen.

A6 De accountant kan het management verzoeken om een transactiestroom, rekeningsaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting te onderzoeken opdat het inzicht zou verwerven in de oorzaak van een door hem geïdentificeerde afwijking, om werkzaamheden te verrichten om het bedrag van de feitelijke afwijking in de transactiestroom, het rekeningsaldo of de in de financiële

---

[241] Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf A1, A2, A3, A4, A5 en A6.
[242] Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*, paragraaf 14 en 15.
[243] Standaard 530, paragraaf 5(c) en (d).

overzichten opgenomen toelichting te bepalen, alsmede om passende aanpassingen in de financiële overzichten aan te brengen. Een dergelijk verzoek kan bijvoorbeeld worden gedaan op basis van een door de accountant verrichte projectie van in een controlesteekproef geïdentificeerde afwijkingen op de gehele populatie waaruit de steekproef werd getrokken.

Communicatie en correctie van afwijkingen (Zie Par. 8 en 9)

A7 Het is belangrijk dat afwijkingen tijdig worden meegedeeld aan het management op het passende niveau, omdat dit het management in staat stelt te evalueren of de elementen afwijkingen zijn, de accountant te informeren indien het een andere mening is toegedaan, en zo nodig actie te ondernemen. Gewoonlijk is het passende managementniveau het niveau dat de verantwoordelijkheid en bevoegdheid heeft om de afwijkingen te evalueren en de noodzakelijke actie te ondernemen.

A8 De mededeling van bepaalde afwijkingen door de accountant aan het management of anderen binnen de entiteit kan op grond van wet- en regelgeving beperkt worden. Zo kan bij wet- of regelgeving specifiek zijn verboden dat een mededeling wordt gedaan of een andere actie wordt ondernomen die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek door een bevoegde instantie naar een feitelijke of vermoede illegale handeling. In bepaalde omstandigheden kunnen potentiële conflicten tussen de geheimhoudings- en de communicatieverplichtingen van de accountant complex van aard zijn. In dergelijke gevallen kan de accountant overwegen om juridisch advies in te winnen.

A9 Wanneer het management alle afwijkingen, met inbegrip van de door de accountant meegedeelde afwijkingen, corrigeert, kan het de administratie en de vastleggingen accuraat houden en verminderen de risico’s op een afwijking van materieel belang in toekomstige financiële overzichten vanwege de cumulatieve invloed van niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met eerdere verslagperioden.

A10 Overeenkomstig Standaard 700 wordt van de accountant vereist dat hij evalueert of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met de door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten. Bij deze evaluatie dient de accountant rekening te houden met de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, met inbegrip van aanwijzingen voor mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen van het management[244], waarbij het inzicht dat hij heeft verworven in de redenen van het management om die correcties niet aan te brengen, een rol kan spelen.

Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen (Zie Par. 10 en 11)

A11 Voor het bepalen van de materialiteit overeenkomstig Standaard 320 baseert de accountant zich vaak op schattingen van de financiële resultaten van de entiteit, omdat de werkelijke financiële resultaten mogelijkerwijs nog niet bekend zijn. Daarom kan het noodzakelijk zijn dat de accountant, voordat hij de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueert, de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit herziet op basis van de werkelijke financiële resultaten.

A12 In Standaard 320 is uiteengezet dat, naarmate de controle vordert, de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het (de) niveau(s) van materialiteit voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) wordt herzien wanneer de accountant tijdens de controle zich bewust wordt van informatie op basis waarvan hij oorspronkelijk een ander bedrag (of andere bedragen) zou hebben bepaald[245]. Het is derhalve waarschijnlijk dat als er van een significante bijstelling sprake is, deze heeft plaatsgevonden voordat de accountant de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueert. Indien de herbeoordeling van de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit door de accountant (zie paragraaf 10 van deze Standaard) evenwel tot een lager bedrag (of lagere bedragen) leidt, worden de uitvoeringsmaterialiteit en de geschiktheid van de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden opnieuw overwogen teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen waarop de accountant zijn controleoordeel kan baseren.

A13 Er wordt rekening gehouden met elke afzonderlijke afwijking om de invloed ervan op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen te evalueren, met inbegrip van de vraag of het eventuele materialiteitsniveau voor die bepaalde transactiestroom, dat bepaalde rekeningsaldo of die bepaalde in de financiële overzichten opgenomen toelichting is overschreden.

A14 Indien een afzonderlijke afwijking wordt aangemerkt als zijnde van materieel belang, is het

---

[244] Standaard 700, paragraaf 12.
[245] Standaard 320, paragraaf 12.

onwaarschijnlijk dat deze door andere afwijkingen kan worden gecompenseerd. Indien bijvoorbeeld opbrengsten op een van materieel belang zijnde wijze te hoog zijn opgenomen, zullen de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, zelfs indien de invloed van de afwijking op het resultaat volledig wordt gecompenseerd door een overeenkomstige te hoge opgave van de lasten. Het kan passend zijn om afwijkingen binnen eenzelfde rekeningsaldo of transactiestroom te compenseren; er wordt evenwel rekening gehouden met het risico dat er nog andere niet-gedetecteerde afwijkingen kunnen voorkomen, voordat wordt geconcludeerd dat het passend is om zelfs niet van materieel belang zijnde afwijkingen te compenseren.[246]

A15 Het bepalen of een afwijking in de rubricering van materieel belang is, houdt de evaluatie van kwalitatieve overwegingen in, zoals de invloed van de afwijking in de rubricering op schuldovereenkomsten of andere contractuele afspraken, de invloed op afzonderlijke elementen of subtotalen dan wel de invloed op kernverhoudingscijfers. Er kunnen omstandigheden bestaan waarin de accountant concludeert dat een afwijking in de rubricering niet van materieel belang is in de context van de financiële overzichten als geheel, zelfs indien zij het (de) bij de evaluatie van andere afwijkingen toegepaste materialiteitsniveau(s) overschrijdt. Een onjuiste rubricering van balansposten kan bijvoorbeeld worden beschouwd als niet van materieel belang in de context van de financiële overzichten als geheel, wanneer het bedrag van de onjuiste rubricering klein is in verhouding tot de omvang van de desbetreffende balansposten en de onjuiste rubricering niet van invloed is op de winst- en verliesrekening of eventuele kernverhoudingscijfers.

A16 De omstandigheden die verband houden met sommige afwijkingen, kunnen de accountant ertoe aanzetten om deze afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk met andere tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen, als zijnde van materieel belang aan te merken, zelfs als zij lager zijn dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel. Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op deze evaluatie, zijn onder meer de mate waarin de afwijking:

- van invloed is op het naleven van vereisten op grond van regelgeving;
- van invloed is op het naleven van schuldovereenkomsten of andere contractuele vereisten;
- verband houdt met de niet-correcte keuze of toepassing van een grondslag voor financiële verslaggeving die een niet-materieel effect heeft op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, maar waarschijnlijk wel een materieel effect zal hebben op de financiële overzichten van toekomstige verslagperioden;
- een verandering in het resultaat of andere trends verhult, met name in de context van de algemene economische omstandigheden en de omstandigheden in de sector;
- van invloed is op verhoudingscijfers die worden gehanteerd voor het evalueren van de financiële positie, resultaten van activiteiten of kasstromen van de entiteit;
- van invloed is op in de financiële overzichten gepresenteerde gesegmenteerde informatie (bijvoorbeeld de significantie van de aangelegenheid voor een segment of een ander onderdeel van de activiteiten van de entiteit waarvan is vastgesteld dat het een significante rol speelt in de activiteiten of de winstgevendheid van de entiteit);
- tot een verhoging van de beloning van het management leidt, bijvoorbeeld door ervoor te zorgen dat aan de vereisten voor de toekenning van bonussen of andere stimulansen wordt voldaan;
- significant is, rekening houdende met het inzicht van de accountant in bekende eerdere mededelingen aan gebruikers, bijvoorbeeld met betrekking tot resultaatprognoses;
- betrekking heeft op elementen waarbij bepaalde partijen betrokken zijn (bijvoorbeeld, of bij een transactie betrokken externe partijen een relatie hebben met leden van het management van de entiteit);
- een weglating is van informatie die niet specifiek vereist is krachtens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar die op grond van de oordeelsvorming van de accountant belangrijk is voor het inzicht van de gebruikers in de financiële positie, de financiële prestaties of de kasstromen van de entiteit; of
- van invloed is op andere informatie die zal worden meegedeeld in documenten die de gecontroleerde financiële overzichten bevatten. Bijvoorbeeld informatie die zal worden opgenomen in een Bespreking en Analyse van het Management (Management Discussion and Analysis) of een Operationele en Financiële Beoordeling (Operating and Financial Review) en waarvan redelijkerwijs mag worden verwacht dat zij de economische beslissingen van de gebruikers van de financiële overzichten zal beïnvloeden. Standaard 720[247] behandelt het door de accountant in aanmerking nemen van andere informatie, waarover hij

[246] Wanneer de accountant een aantal niet van materieel belang zijnde afwijkingen binnen eenzelfde rekeningsaldo of transactiestroom identificeert, kan het nodig zijn dat hij het risico op een afwijking van materieel belang voor dat rekeningsaldo of die transactiestroom opnieuw inschat.

[247] Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen.*

niet verplicht is te rapporteren, in documenten die gecontroleerde financiële overzichten bevatten.

Deze lijst bevat slechts voorbeelden en het is ook niet waarschijnlijk dat al deze omstandigheden bij alle controles zullen voorkomen. Het bestaan van omstandigheden zoals hierboven beschreven hoeft niet noodzakelijkerwijs te leiden tot de conclusie dat de afwijking van materieel belang is.

A17 In Standaard 240[248] is uiteengezet hoe rekening behoort te worden gehouden met de gevolgen van een afwijking die het gevolg van fraude is of kan zijn, bij andere aspecten van de controle, zelfs als de omvang van de afwijking niet van materieel belang is voor de financiële overzichten.

A18 Niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met eerdere verslagperioden, kunnen cumulatief een effect van materieel belang hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode. De accountant beschikt over verschillende aanvaardbare methoden om dergelijke niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode te evalueren. Het hanteren van dezelfde evaluatiemethode zorgt voor consistentie van periode tot periode.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A19 Bij controles van entiteiten in de publieke sector kan de evaluatie of een afwijking van materieel belang is, ook worden beïnvloed door de bij wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften vastgestelde meldplicht van de accountant ten aanzien van specifieke aangelegenheden, met inbegrip van bijvoorbeeld fraude.

A20 Verder kunnen kwesties zoals openbaar belang, verantwoordingsplicht, integriteit en met name het verzekeren van effectief wettelijk toezicht van invloed zijn op de beoordeling of een element van materieel belang is krachtens zijn aard. Dit is met name het geval voor elementen die betrekking hebben op de naleving van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

Communicatie met de met governance belaste personen (Zie Par. 12)

A21 Indien niet-gecorrigeerde afwijkingen zijn meegedeeld aan een persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden en die persoon (personen) heeft (hebben) ook verantwoordelijkheden op het gebied van governance, dan hoeven zij niet opnieuw te worden meegedeeld aan diezelfde persoon (personen) in de uitoefening van zijn (hun) rol in het kader van governance. De accountant dient er evenwel van overtuigd te zijn dat door de mededeling aan (een) persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden op adequate wijze alle personen worden geïnformeerd met wie de accountant anders zou hebben gecommuniceerd in de uitoefening van hun functie in het kader van governance.[249]

A22 Wanneer er een groot aantal afzonderlijke niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen bestaat, kan de accountant het aantal en het totale monetaire effect van de niet-gecorrigeerde afwijkingen meedelen in plaats van de details van elke afzonderlijke niet-gecorrigeerde afwijking.

A23 Overeenkomstig Standaard 260 wordt van de accountant vereist dat hij de schriftelijke bevestigingen waarom hij verzoekt, meedeelt aan de met governance belaste personen (zie paragraaf 14 van deze Standaard)[250]. De accountant kan de redenen voor, en de gevolgen van, een verzuim om afwijkingen te corrigeren, bespreken met de met governance belaste personen, rekening houdend met de omvang en de aard van de afwijking in het licht van de gegeven omstandigheden en met de mogelijke gevolgen voor toekomstige financiële overzichten.

Schriftelijke bevestiging (Zie Par. 14)

A24 Omdat het opstellen van de financiële overzichten van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen vereist dat zij de financiële overzichten aanpassen om van materieel belang zijnde afwijkingen te corrigeren, wordt van de accountant vereist dat hij hen verzoekt om een schriftelijke bevestiging te verschaffen met betrekking tot niet-gecorrigeerde afwijkingen. In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen van mening zijn dat bepaalde niet-gecorrigeerde afwijkingen geen afwijkingen zijn. Om die reden kunnen zij ervoor kiezen formuleringen zoals: ‘Wij zijn het er niet mee eens dat de elementen... en ... een afwijking vormen omdat [opgaaf van redenen]’ aan hun schriftelijke bevestiging toe te voegen. Wanneer een accountant deze bevestiging krijgt, betekent dat evenwel niet dat hij geen conclusie meer

[248] Standaard 240, paragraaf 35.
[249] Standaard 260, paragraaf 13.
[250] Standaard 260, paragraaf 16(c)(ii).



hoeft te trekken over de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen.

Documentatie (Zie Par. 15)

A25 In de documentatie van de accountant van niet-gecorrigeerde afwijkingen kan rekening worden gehouden met:

a. de afweging van de gezamenlijke invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen;
b. de evaluatie of het (de) materialiteitsniveau(s) voor eventuele bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen is (zijn) overschreden; en
c. de evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen op kernverhoudingscijfers of trends en van de naleving van vereisten uit hoofde van wet- of regelgeving of contractuele vereisten (zoals schuldovereenkomsten).

500 Controle-informatie

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard legt uit wat controle-informatie vormt bij een controle van financiële overzichten, en behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om redelijke conclusies te kunnen trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.

2 Deze Standaard is van toepassing op alle controle-informatie die in de loop van een controle wordt verkregen. Andere Standaarden behandelen specifieke aspecten van de controle (bijvoorbeeld Standaard 315)[251], de controle-informatie die in verband met een bepaald onderwerp moet worden verkregen (bijvoorbeeld Standaard 570)[252], specifieke werkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen (bijvoorbeeld Standaard 520)[253], en de evaluatie of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen (Standaard 200[254] en Standaard 330[255]).

Ingangsdatum

3 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

4 De accountant heeft tot doel controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een wijze die hem in staat stelt voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde redelijke conclusies te kunnen trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.

Definities

5 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

a. *administratieve vastleggingen* – De vastleggingen van initiële administratieve boekingen en onderbouwende vastleggingen, zoals cheques en vastleggingen van elektronische overboekingen; facturen; contracten; het grootboek en de subgrootboeken, journaalboekingen en andere aanpassingen in de financiële overzichten die niet in journaalboekingen zijn weerspiegeld; alsmede vastleggingen zoals werkbladen en spreadsheets die kostentoerekeningen, berekeningen, aansluitingen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen onderbouwen;

b. *geschiktheid (van controle-informatie)* – De maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie; dat wil zeggen de mate waarin die informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert;

c. *controle-informatie* – Informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop hij zijn oordeel baseert. Controle-informatie omvat zowel in de administratieve vastleggingen opgenomen informatie die aan de financiële overzichten ten grondslag ligt, als andere informatie;

d. *door het management ingeschakelde deskundige* – Een persoon of organisatie die over deskundigheid beschikt op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle van wie/waarvan de werkzaamheden door de entiteit worden gebruikt om haar te helpen bij het opstellen van de financiële overzichten;

e. *het voldoende zijn (van controle-informatie)* – De maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. Hoeveel controle-informatie nodig is, is afhankelijk van de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang en van de kwaliteit van die controle-informatie.

Vereisten

Voldoende en geschikte controle-informatie

6 De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandighe-

[251] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*
[252] Standaard 570, *Continuïteit.*
[253] Standaard 520, *Cijferanalyses.*
[254] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden.*
[255] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.*

den geschikt zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie Par. A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21, A22, A23, A24 en A25)

Als controle-informatie te gebruiken informatie

7 Bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden dient de accountant te overwegen in welke mate de informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, relevant en betrouwbaar is. (Zie Par. A26, A27, A28, A29, A30, A31, A32 en A33)

8 Als informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, voortkomt uit het werk van een door het management ingeschakelde deskundige, dient de accountant voor zover nodig en rekening houdend met de significantie van het werk van de deskundige voor de doeleinden van de accountant: (Zie Par. A34, A35 en A36)
   a. de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige te evalueren; (Zie Par. A37, A38, A39, A40, A41, A42 en A43)
   b. inzicht te verwerven in het werk van die deskundige; en (Zie Par. A44, A45, A46 en A47)
   c. te evalueren in welke mate het werk van die deskundige geschikt is als controle-informatie voor de desbetreffende bewering. (Zie Par. A48)

9 Wanneer de accountant gebruikmaakt van informatie die afkomstig is van de entiteit, dient hij te evalueren of die informatie voldoende betrouwbaar is voor de doeleinden van de accountant, en dient hij naargelang nodig in de gegeven omstandigheden:
   a. controle-informatie te verkrijgen over de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie; en (Zie Par. A49 en A50)
   b. te evalueren of de informatie voldoende nauwkeurig en gedetailleerd is voor de doeleinden van de accountant. (Zie Par. A51)

Elementen selecteren die moeten worden getoetst om controle-informatie te verkrijgen

10 Bij het opzetten van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en detailcontroles dient de accountant methodes voor het selecteren van te toetsen elementen te bepalen die effectief zijn om het doel van de controlewerkzaamheden te bereiken. (Zie Par. A52, A53, A54, A55 en A56)

Inconsistentie in, of twijfels over de betrouwbaarheid van, controle-informatie

11 Indien:
   a. uit een bepaalde bron verkregen controle-informatie inconsistent is met uit een andere bron verkregen controle-informatie; of
   b. de accountant twijfelt aan de betrouwbaarheid van de informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt,

   dient de accountant te bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de controlewerkzaamheden nodig zijn om deze aangelegenheid op te lossen en dient hij te overwegen welk effect deze aangelegenheid eventueel heeft op andere aspecten van de controle. (Zie Par. A57)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Voldoende en geschikte controle-informatie (Zie Par. 6)

A1 Controle-informatie is noodzakelijk om het oordeel van de accountant en de controleverklaring te onderbouwen. Controle-informatie is cumulatief van aard en wordt primair verkregen uit controlewerkzaamheden die in de loop van de controle worden uitgevoerd. Controle-informatie kan echter ook informatie omvatten die is verkregen uit andere bronnen, zoals eerdere controles (op voorwaarde dat de accountant heeft bepaald of er sinds de vorige controle veranderingen hebben plaatsgevonden die de relevantie ervan voor de lopende controle kunnen beïnvloeden[256]) of kwaliteitsbeheersingsprocedures van een kantoor voor cliëntaanvaarding en -continuering. Naast andere bronnen binnen en buiten de entiteit, zijn de administratieve vastleggingen van de entiteit een belangrijke bron van controle-informatie. Informatie die als controle-informatie kan worden gebruikt, kan ook voortkomen uit het werk van een door het management ingeschakelde deskundige. Controle-informatie omvat zowel informatie die de beweringen van het management onderbouwt en bevestigt als alle informatie die dergelijke beweringen tegenspreekt. Bovendien wordt in sommige gevallen het ontbreken van informatie (bijvoorbeeld wanneer het management een gevraagde bevestiging weigert te verschaffen) door de accountant in aanmerking genomen, wat betekent dat het feit dat informatie ontbreekt ook controle-informatie vormt.

A2 Het meeste werk van de accountant bij het vormen van zijn oordeel bestaat uit het verkrijgen en

[256] Standaard 315, paragraaf 9.

evalueren van controle-informatie. Controlewerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen kunnen bestaan uit inspecties, waarneming, bevestigingen, herberekeningen, cijferanalyses en het opnieuw uitvoeren, vaak in een bepaalde combinatie, naast het verzoeken om inlichtingen. Het verzoeken om inlichtingen kan belangrijke controle-informatie verschaffen en kan zelfs controle-informatie voor een afwijking leveren, maar verschaft op zichzelf gewoonlijk niet voldoende controle-informatie over de afwezigheid van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, noch over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen.

A3 Zoals in Standaard 200[257] uitgelegd, wordt een redelijke mate van zekerheid verkregen wanneer de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om het controlerisico (dat wil zeggen het risico dat de accountant een onjuist oordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten) tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen.

A4 Het voldoende en het geschikt zijn van controle-informatie zijn met elkaar verbonden. Het voldoende zijn is de maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. Hoeveel controle-informatie nodig is, is afhankelijk van de inschatting door de accountant van de risico’s op een afwijking van materieel belang (hoe hoger de ingeschatte risico’s, hoe meer controle-informatie waarschijnlijk vereist is) en van de kwaliteit van die controle-informatie (hoe hoger de kwaliteit, hoe minder controle-informatie mogelijk vereist is). Het is echter mogelijk dat het verkrijgen van meer controle-informatie de slechte kwaliteit ervan niet compenseert.

A5 Geschiktheid is de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie; dat wil zeggen de mate waarin die informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert. De betrouwbaarheid van informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard van die bron, en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waarin de informatie is verkregen.

A6 Standaard 330 vereist dat de accountant concludeert of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen[258]. Of al dan niet voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daardoor de accountant in staat te stellen redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Standaard 200 bevat een bespreking van aangelegenheden als de aard van controlewerkzaamheden, de tijdigheid van financiële verslaggeving en het evenwicht tussen baten en kosten, die relevante factoren zijn wanneer de accountant professionele oordeelsvorming toepast met betrekking tot de vraag of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen.

Bronnen van controle-informatie

A7 Bepaalde controle-informatie wordt verkregen door het uitvoeren van controlewerkzaamheden ter toetsing van de administratieve vastleggingen, bijvoorbeeld door middel van analyse en beoordeling, het opnieuw uitvoeren van procedures die in het proces van financiële verslaggeving zijn gevolgd en aansluitingen van daarmee verband houdende soorten en toepassingen van dezelfde informatie. Door het uitvoeren van dergelijke controlewerkzaamheden kan de accountant bepalen dat de administratieve vastleggingen intern consistent zijn en in overeenstemming zijn met de financiële overzichten.

A8 Gewoonlijk wordt meer zekerheid verkregen uit consistente controle-informatie die uit verschillende bronnen is verkregen of die van verschillende aard is dan uit individueel beschouwde elementen van controle-informatie. Zo kan bevestigende informatie die verkregen is vanuit een bron die onafhankelijk is van de entiteit de zekerheid vergroten die de accountant verkrijgt uit intern gegenereerde controle-informatie, zoals informatie in de administratieve vastleggingen, de notulen van vergaderingen of een bevestiging van het management.

A9 Informatie uit bronnen die onafhankelijk zijn van de entiteit die de accountant kan gebruiken als controle-informatie, kan onder meer bestaan uit bevestigingen van derden, verslagen van analisten en vergelijkbare gegevens over concurrenten (benchmarkgegevens).

Controlewerkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie

A10 Zoals vereist op grond van, en nader toegelicht in, Standaard 315 en Standaard 330, wordt controle-informatie voor het trekken van redelijke conclusies waarop de accountant zijn oordeel kan baseren, verkregen door het uitvoeren van:

a. risico-inschattingswerkzaamheden; en
b. verdere controlewerkzaamheden, bestaande uit:
   1. toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, indien op grond van de Standaarden vereist of indien de accountant ervoor heeft gekozen deze uit te voeren; en

[257] Standaard 200, paragraaf 5.
[258] Standaard 330, paragraaf 26.

2. gegevensgerichte controles, met inbegrip van detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyses.

A11 De hieronder in de paragrafen A14–A25 beschreven controlewerkzaamheden kunnen als risico-inschattingswerkzaamheden, toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of gegevensgerichte controles worden gebruikt, afhankelijk van de context waarin ze door de accountant worden toegepast. Zoals in Standaard 330 uitgelegd, kan uit eerdere controles verkregen controle-informatie in bepaalde omstandigheden voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen indien de accountant controlewerkzaamheden uitvoert om na te gaan of die informatie nog steeds relevant is[259].

A12 De aard en timing van de uit te voeren controlewerkzaamheden kunnen worden beïnvloed door het feit dat bepaalde administratieve gegevens en overige informatie mogelijk alleen in elektronische vorm, alleen op bepaalde plaatsen of alleen in bepaalde perioden beschikbaar zijn. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat brondocumenten, zoals inkooporders en facturen, alleen in elektronische vorm bestaan als een entiteit gebruikmaakt van e-commerce, of dat brondocumenten worden weggegooid nadat ze zijn ingescand als een entiteit gebruikmaakt van beeldverwerkingssystemen om de opslag en raadpleging van documenten te vergemakkelijken.

A13 Mogelijk is bepaalde elektronische informatie na een gespecificeerde periode niet meer opvraagbaar, bijvoorbeeld als bestanden worden gewijzigd en er geen back-up is gemaakt. Derhalve kan de accountant het als gevolg van het beleid van de entiteit inzake gegevensbewaring nodig achten om te verzoeken dat bepaalde informatie ter beoordeling door de accountant wordt bewaard of om controlewerkzaamheden uit te voeren op een tijdstip waarop de informatie beschikbaar is.

Inspectie

A14 Inspectie behelst het onderzoeken van interne of externe vastleggingen of documenten op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, dan wel het fysiek onderzoeken van een actief. Inspectie van vastleggingen en documenten verschaft controle-informatie in verschillende mate van betrouwbaarheid, afhankelijk van de aard en bron van die informatie en, in het geval van interne vastleggingen en documenten, van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de totstandkoming van die informatie. Een voorbeeld van inspectie ter toetsing van interne beheersingsmaatregelen is de inspectie van vastleggingen om controle-informatie te vinden voor de autorisatie ervan.

A15 Sommige documenten vormen directe controle-informatie over het bestaan van een actief, bijvoorbeeld een document dat een financieel instrument, zoals een aandeel of obligatie, vormt. Een inspectie van dergelijke documenten verschaft niet altijd controle-informatie over eigendom of waarde. Daarnaast kan de inspectie van een uitgevoerd contract controle-informatie verschaffen die relevant is voor de toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving door de entiteit, zoals grondslagen voor opbrengstverantwoording.

A16 Een inspectie van materiële vaste activa kan betrouwbare controle-informatie opleveren met betrekking tot het bestaan ervan, maar niet noodzakelijk over de rechten en plichten van de entiteit of de waardering van de activa. Het waarnemen van de voorraadopname kan gepaard gaan met een inspectie van individuele voorraadartikelen.

Waarneming

A1 7Waarneming bestaat uit het gadeslaan van een proces dat of een procedure die door anderen wordt uitgevoerd, bijvoorbeeld het waarnemen door de accountant van de voorraadopname door het personeel van de entiteit of van de uitvoering van interne beheersingsactiviteiten. Waarneming verschaft controle-informatie over de uitvoering van een proces of procedure, maar is beperkt tot het tijdstip waarop de waarneming plaatsheeft en door het feit dat de wijze waarop een proces of procedure wordt uitgevoerd kan worden beïnvloed door het feit dat de uitvoerders weten dat ze worden gadegeslagen. Zie Standaard 501 voor verdere richtlijnen over het waarnemen van de voorraadopname[260].

Externe bevestiging

A18 Een externe bevestiging vertegenwoordigt controle-informatie die door de accountant is verkregen als een direct schriftelijk antwoord, op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, van een derde (de bevestigende partij) aan de accountant. Werkzaamheden inzake externe bevestiging zijn vaak relevant bij de behandeling van beweringen die verband houden met bepaalde rekeningssaldi en de bestanddelen daarvan. Externe

[259] Standaard 330, paragraaf A35.
[260] Standaard 501, *Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen.*

bevestigingen hoeven echter niet altijd tot rekeningssaldi beperkt te zijn. Een accountant kan bijvoorbeeld verzoeken om bevestiging van de voorwaarden van contracten of transacties van de entiteit met derden; het verzoek om bevestiging kan bedoeld zijn om te informeren of er aanpassingen aan het contract zijn aangebracht en, zo ja, wat de relevante details zijn. Werkzaamheden inzake externe bevestiging worden ook uitgevoerd om controle-informatie te verkrijgen over het ontbreken van bepaalde zaken, zoals het ontbreken van een nevenovereenkomst die mogelijk van invloed is op de opbrengstverantwoording. Zie Standaard 505 voor verdere leidraden[261].

Herberekening

A19 Een herberekening bestaat uit het controleren van de mathematische nauwkeurigheid van documenten of vastleggingen. Een herberekening kan handmatig of elektronisch worden uitgevoerd.

Het opnieuw uitvoeren

A20 Het opnieuw uitvoeren houdt in dat de accountant op onafhankelijke wijze procedures of interne beheersingsmaatregelen uitvoert die oorspronkelijk in het kader van de interne beheersing van de entiteit werden uitgevoerd.

Cijferanalyses

A21 Cijferanalyses bestaan uit evaluaties van financiële informatie door plausibele verbanden tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens te onderzoeken. Cijferanalyses omvatten ook het onderzoek van geïdentificeerde fluctuaties en verbanden die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van voorspelde bedragen. Zie Standaard 520 voor verdere leidraden.

Het verzoeken om inlichtingen

A22 Het verzoeken om inlichtingen bestaat uit het trachten te verkrijgen van informatie bij goed ingelichte personen met een financiële of niet-financiële functie binnen of buiten de entiteit. Het verzoeken om inlichtingen wordt tijdens de controle veelvuldig gebruikt naast andere controlewerkzaamheden. Het verzoeken om inlichtingen kan gaan van het formeel schriftelijk verzoeken om inlichtingen tot het informeel mondeling verzoeken om inlichtingen. De evaluatie van antwoorden op het verzoeken om inlichtingen is een integrerend onderdeel van het proces van het verzoeken om inlichtingen.

A23 Antwoorden op het verzoeken om inlichtingen kunnen de accountant informatie verschaffen waarover hij nog niet beschikte of kunnen hem bevestigende controle-informatie verschaffen. Anderzijds kunnen antwoorden informatie verschaffen die significant verschilt van andere informatie die de accountant heeft verkregen, bijvoorbeeld informatie over de mogelijkheid dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt. In sommige gevallen vormen antwoorden op het verzoeken om inlichtingen een basis voor de accountant om controlewerkzaamheden aan te passen of om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren.

A24 Hoewel bevestiging van informatie die via het verzoeken om inlichtingen is verkregen, vaak van bijzonder belang is, is het in het geval van het verzoeken om inlichtingen over voornemens van het management mogelijk dat de informatie die beschikbaar is om de voornemens van het management te onderbouwen beperkt is. In dat geval kan inzicht in de uitvoering door het management van in het verleden uitgesproken intenties, inzicht in de door het management aangehaalde redenen om voor een bepaalde aanpak te opteren en inzicht in de mogelijkheid van het management om een specifieke aanpak te volgen, relevante informatie verschaffen om de informatie die via het verzoeken om inlichtingen is verkregen, te bevestigen.

A25 Met betrekking tot bepaalde aangelegenheden kan de accountant het noodzakelijk achten om schriftelijke bevestigingen te verkrijgen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen om antwoorden op het mondeling verzoeken om inlichtingen te bevestigen. Zie Standaard 580 voor verdere leidraden[262].

[261] Standaard 505, *Externe bevestigingen*.
[262] Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*.

Als controle-informatie te gebruiken informatie

Relevantie en betrouwbaarheid (Zie Par. 7)

A26 Zoals in paragraaf A1 vermeld, kan controle-informatie, hoewel deze primair uit tijdens de controle uitgevoerde controlewerkzaamheden wordt verkregen, ook informatie omvatten die is verkregen uit andere bronnen, zoals eerdere controles, in bepaalde omstandigheden, en de kwaliteitsbeheersingswerkzaamheden van een kantoor voor cliëntaanvaarding en -continuering. De kwaliteit van alle controle-informatie wordt beïnvloed door de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie waarop deze is gebaseerd.

Relevantie

A27 Relevantie gaat over de logische samenhang met, of invloed op, het doel van de controlemaatregel en, in voorkomend geval, de bewering in kwestie. De relevantie van informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, kan door de richting van de toetsingen worden beïnvloed. Als bijvoorbeeld een controlemaatregel tot doel heeft te toetsen of er sprake is van een te hoge opgave in het bestaan of de waardering van handelsschulden, kan het toetsen van de vastgelegde handelsschulden een relevante controlemaatregel zijn. Anderzijds zou bij het toetsen op een te lage opgave in het bestaan of de waardering van handelsschulden het toetsen van de vastgelegde handelsschulden niet relevant zijn, maar kan het toetsen van informatie zoals latere uitgaven, onbetaalde facturen, meldingen van leveranciers en niet-overeenstemmende ontvangstbevestigingen wel relevant zijn.

A28 Een bepaald samenstel van controlewerkzaamheden kan controle-informatie verschaffen die voor bepaalde beweringen relevant is, maar voor andere niet. Bijvoorbeeld de inspectie van documenten met betrekking tot de inning van vorderingen na het einde van de verslagperiode kan controle-informatie verschaffen over het bestaan en de waardering, maar niet noodzakelijk over de afgrenzing. Zo ook is het verkrijgen van controle-informatie over een specifieke bewering, bijvoorbeeld het bestaan van voorraden, geen substituut voor het verkrijgen van controle-informatie over een andere bewering, bijvoorbeeld de waardering van die voorraden. Anderzijds kan controle-informatie afkomstig uit verschillende bronnen of van een verschillende aard vaak relevant zijn voor dezelfde bewering.

A29 Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen zijn opgezet om te evalueren hoe effectief interne beheersingsmaatregelen zijn om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te kunnen voorkomen, of detecteren en corrigeren. Het opzetten van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen om relevante controle-informatie te verkrijgen omvat het vaststellen van omstandigheden (karakteristieken of kenmerken) die erop wijzen dat een interne beheersingsmaatregel adequaat werkt en afwijkende omstandigheden die erop wijzen dat een interne beheersingsmaatregel niet adequaat werkt. De aanwezigheid of afwezigheid van deze omstandigheden kan vervolgens door de accountant worden getoetst.

A30 Gegevensgerichte controles zijn opgezet om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te detecteren. Ze omvatten detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyses. Het opzetten van gegevensgerichte controles omvat het vaststellen van omstandigheden die relevant zijn voor het doel van de toetsing en die een afwijking in de desbetreffende bewering vormen.

Betrouwbaarheid

A31 De betrouwbaarheid van informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, en dus ook van de controle-informatie zelf, wordt beïnvloed door de bron en de aard daarvan, alsmede door de omstandigheden waaronder zij is verkregen, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en onderhouden van die informatie indien relevant. Daardoor zijn algemene regels over de betrouwbaarheid van verschillende soorten controle-informatie onderworpen aan belangrijke uitzonderingen. Zelfs wanneer informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt uit bronnen buiten de entiteit wordt verkregen, kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid van die informatie kunnen aantasten. Zo is het mogelijk dat informatie die uit een onafhankelijke externe bron is verkregen niet betrouwbaar is als de bron niet goed ingelicht is of een door het management ingeschakelde deskundige niet objectief is. Rekening houdend met het feit dat er uitzonderingen kunnen bestaan, kunnen de volgende algemene regels over de betrouwbaarheid van controle-informatie nuttig zijn:

- de betrouwbaarheid van controle-informatie neemt toe wanneer deze uit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit is verkregen;
- de betrouwbaarheid van intern gegenereerde controle-informatie neemt toe wanneer de daarmee verband houdende door de entiteit opgelegde interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van die welke betrekking hebben op het opstellen en onderhouden van die informatie, effectief zijn;

- controle-informatie die direct door de accountant is verkregen (bijvoorbeeld door waarneming van de toepassing van een interne beheersingsmaatregel) is betrouwbaarder dan controle-informatie die indirect of door gevolgtrekking is verkregen (bijvoorbeeld door een verzoek om inlichtingen over de toepassing van een interne beheersingsmaatregel);
- controle-informatie in de vorm van documenten op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, is betrouwbaarder dan mondeling verkregen informatie (bijvoorbeeld de notulen van een vergadering zijn betrouwbaarder dan een mondelinge weergave van de besproken aangelegenheden achteraf);
- controle-informatie die is verschaft door originele documenten is betrouwbaarder dan controle-informatie die is verschaft door fotokopieën of faxen of door documenten die zijn gefilmd, gedigitaliseerd of anderszins zijn omgezet in elektronische vorm, waarvan de betrouwbaarheid kan afhangen van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en onderhouden van die informatie.

A32 Standaard 520 verschaft verdere leidraden met betrekking tot de betrouwbaarheid van gegevens die worden gebruikt met het oog op het opzetten van cijferanalyses als gegevensgerichte controles[263].

A33 Standaard 240 behandelt omstandigheden waarin de accountant reden heeft om aan te nemen dat een document mogelijk niet authentiek is of is aangepast zonder dat die aanpassing de accountant ter kennis is gebracht[264].

Betrouwbaarheid van informatie die afkomstig is van een door het management ingeschakelde deskundige (Zie Par. 8)

A34 De opstelling van de financiële overzichten van een entiteit kan deskundigheid vereisen op een ander gebied dan administratieve verwerking of controle, zoals actuariële berekeningen, waarderingen of technische gegevens. De entiteit kan deskundigen op deze gebieden in dienst nemen of inschakelen om de nodige deskundigheid te verkrijgen voor het opstellen van de financiële overzichten. Indien dergelijke deskundigheid nodig is maar de entiteit nalaat een deskundige in te schakelen, nemen de risico’s op een afwijking van materieel belang toe.

A35 Wanneer als controle-informatie te gebruiken informatie voortkomt uit het werk van een door het management ingeschakelde deskundige, is het vereiste in paragraaf 8 van deze Standaard van toepassing. Zo kan een persoon of organisatie beschikken over deskundigheid op het gebied van de toepassing van modellen voor het schatten van de reële waarde van effecten waarvoor geen waarneembare markt bestaat. Past de persoon of organisatie die deskundigheid toe bij het maken van een schatting die de entiteit bij de opstelling van haar financiële overzichten gebruikt, is de persoon of organisatie een door het management ingeschakelde deskundige en is paragraaf 8 van toepassing. Indien de persoon of organisatie echter alleen maar prijsgegevens verschaft over private transacties die anders niet voor de entiteit beschikbaar zijn en die de entiteit in haar eigen schattingsmethoden gebruikt, valt die informatie, indien ze als controle-informatie wordt gebruikt, onder paragraaf 7 van deze Standaard, maar is dit niet hetzelfde als het gebruikmaken van een door het management ingeschakelde deskundige door de entiteit.

A36 De aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden met betrekking tot het vereiste in paragraaf 8 van deze Standaard kan onder meer worden beïnvloed door:
- de aard en complexiteit van de aangelegenheid waarin de door het management ingeschakelde deskundige gespecialiseerd is;
- de risico’s op een afwijking van materieel belang in de aangelegenheid;
- de beschikbaarheid van alternatieve bronnen van controle-informatie;
- de aard, reikwijdte en doelstellingen van het werk van de door het management ingeschakelde deskundige;
- de vraag of de door het management ingeschakelde deskundige in dienst is bij de entiteit dan wel of hij door de entiteit is ingeschakeld om relevante diensten te verlenen;
- de mate waarin het management het werk van de door het management ingeschakelde deskundige kan beheersen of beïnvloeden;
- de vraag of de door het management ingeschakelde deskundige onderworpen is aan technische prestatienormen of andere beroeps- of sectorvereisten;
- de aard en omvang van eventuele interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit met betrekking tot het werk van de door het management ingeschakelde deskundige;
- de kennis en ervaring van de accountant op het deskundigheidsgebied van de door het management ingeschakelde deskundige;
- de eerdere ervaring van de accountant met het werk van die deskundige.

[263] Standaard 520, paragraaf 5(a).

[264] Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 13.

De competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige (Zie Par. 8(a))

A37 Competentie heeft betrekking op de aard en het niveau van de deskundigheid van de door het management ingeschakelde deskundige. Capaciteit heeft betrekking op de mogelijkheid van de door het management ingeschakelde deskundige om die competentie in de omstandigheden uit te oefenen. Voorbeelden van factoren die de capaciteit kunnen beïnvloeden, zijn de geografische locatie en de beschikbaarheid van tijd en middelen. Objectiviteit heeft betrekking op de mogelijke effecten die oneigenlijke tendentie, een belangenconflict of de invloed van anderen kunnen hebben op de professionele of zakelijke oordeelsvorming van de door het management ingeschakelde deskundige. De competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige, alsmede eventuele interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit met betrekking tot het werk van de deskundige zijn belangrijke factoren voor de betrouwbaarheid van informatie die afkomstig is van een door het management ingeschakelde deskundige.

A38 Informatie over de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige kan uit verschillende bronnen komen, zoals:
- persoonlijke ervaring met eerder werk van die deskundige;
- besprekingen met die deskundige;
- besprekingen met anderen die bekend zijn met het werk van die deskundige;
- kennis van de kwalificaties van de deskundige, zijn lidmaatschap van een beroeps- of branchevereniging, zijn beroepsvergunning of andere vormen van externe erkenning;
- door die deskundige gepubliceerde artikelen of geschreven boeken;
- een eventuele door de accountant ingeschakelde deskundige die de accountant assisteert bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot informatie die afkomstig is van de door het management ingeschakelde deskundige.

A39 Zaken die relevant zijn voor de evaluatie van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige zijn onder meer de vraag of het werk van die deskundige onderworpen is aan technische prestatienormen of andere beroeps- of sectorvereisten, bijvoorbeeld ethische standaarden en andere lidmaatschapsvereisten van een beroeps- of branchevereniging, accreditatienormen van een vergunningverlenende instantie dan wel vereisten die zijn opgelegd door wet- of regelgeving.

A40 Andere aangelegenheden die relevant kunnen zijn, zijn onder meer:
- de relevantie van de competentie van de door het management ingeschakelde deskundige voor de aangelegenheid waarvoor het werk van die deskundige zal worden gebruikt, met inbegrip van specialismen binnen het deskundigheidsgebied van de deskundige. Zo kan een bepaalde actuaris zich specialiseren in schade- en ongevallenverzekeringen, maar een beperkte deskundigheid bezitten met betrekking tot pensioenberekeningen;
- de competentie van een door het management ingeschakelde deskundige met betrekking tot relevante vereisten inzake administratieve verwerking, bijvoorbeeld kennis van veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen waar die van toepassing zijn, die consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de vraag of onverwachte gebeurtenissen, veranderingen in omstandigheden of de uit de resultaten van controlewerkzaamheden verkregen controle-informatie erop wijzen dat het noodzakelijk kan zijn om de initiële evaluatie van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door het management ingeschakelde deskundige te heroverwegen naarmate de controle vordert.

A41 Een breed scala aan omstandigheden kan een bedreiging vormen voor de objectiviteit, bijvoorbeeld bedreigingen die voortvloeien uit eigenbelang, belangenbehartiging, vertrouwdheid, zelfcontrole en intimidatie. Maatregelen kunnen dergelijke bedreigingen beperken en kunnen tot stand komen door externe structuren (bijvoorbeeld het beroep van de door het management ingeschakelde deskundige, wet- of regelgeving) of door de werkomgeving van de door het management ingeschakelde deskundige (bijvoorbeeld beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing).

A42 Hoewel maatregelen niet alle bedreigingen voor de objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige kunnen wegnemen, zijn bedreigingen zoals die welke voortvloeien uit intimidatie mogelijk minder significant voor een door de entiteit ingeschakelde deskundige dan voor een deskundige die bij de entiteit in dienst is, en zijn maatregelen zoals beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing mogelijk doeltreffender. Omdat de bedreiging voor de objectiviteit die ontstaat door het feit dat men een werknemer is van de entiteit altijd aanwezig zal zijn, kan een door de entiteit in dienst genomen deskundige gewoonlijk niet met een grotere waarschijnlijkheid als objectief worden beschouwd dan andere werknemers van de entiteit.

A43 Bij het evalueren van de objectiviteit van een door de entiteit ingeschakelde deskundige kan het relevant zijn om met het management en die deskundige eventuele belangen en relaties te bespreken die bedreigingen kunnen vormen voor de objectiviteit van de deskundige, alsmede eventuele van toepassing zijnde maatregelen, met inbegrip van professionele vereisten die op

de deskundige van toepassing zijn, en te evalueren of de maatregelen adequaat zijn. Belangen en relaties die bedreigingen kunnen vormen zijn onder meer:
- financiële belangen;
- zakelijke en persoonlijke relaties;
- de verlening van andere diensten.

Het verwerven van inzicht in het werk van een door het management ingeschakelde deskundige (Zie Par. 8(b))

A44 Inzicht in het werk van de door het management ingeschakelde deskundige omvat inzicht in het relevante deskundigheidsgebied. Inzicht in het relevante deskundigheidsgebied kan worden verkregen in samenhang met het bepalen door de accountant of de accountant de deskundigheid bezit om het werk van de door het management ingeschakelde deskundige te evalueren, of dat de accountant hiervoor een door de accountant ingeschakelde deskundige nodig heeft[265].

A45 Aspecten van het deskundigheidsgebied van de door het management ingeschakelde deskundige die relevant zijn voor het inzicht van de accountant zijn onder meer:
- de vraag of het deskundigheidsgebied van die deskundige specialismen heeft die relevant zijn voor de controle;
- de vraag of beroeps- of andere normen, alsmede door wet- of regelgeving gestelde vereisten van toepassing zijn;
- welke veronderstellingen en methoden de door het management ingeschakelde deskundige gebruikt, en of deze algemeen aanvaard zijn binnen het deskundigheidsgebied van die deskundige en geschikt zijn voor financiële-verslaggevingsdoeleinden;
- de aard van interne en externe gegevens of informatie die de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikt.

A46 Als de entiteit een door het management ingeschakelde deskundige inschakelt, is er gewoonlijk een opdrachtbevestiging of andere schriftelijke vorm van overeenkomst tussen de entiteit en die deskundige. Het evalueren van die overeenkomst bij het verwerven van inzicht in het werk van de door het management ingeschakelde deskundige kan de accountant helpen bij het bepalen van de geschiktheid van het volgende voor de doeleinden van de accountant:
- de aard, reikwijdte en doelstellingen van het werk van die deskundige;
- de respectieve rollen en verantwoordelijkheden van het management en die deskundige; en
- de aard, timing en omvang van communicatie tussen het management en die deskundige, met inbegrip van de vorm van ieder verslag dat door die deskundige zal worden verstrekt.

A47 Indien een door het management ingeschakelde deskundige in dienst is bij de entiteit, is het minder waarschijnlijk dat er een schriftelijke overeenkomst van deze aard bestaat. Het verzoeken om inlichtingen bij de deskundige en andere leden van het management kan voor de accountant de meest geschikte manier zijn om het noodzakelijke inzicht te verwerven.

Het evalueren van de geschiktheid van het werk van een door het management ingeschakelde deskundige (Zie Par. 8(c))

A48 Overwegingen bij het evalueren van de geschiktheid van het werk van een door het management ingeschakelde deskundige als controle-informatie voor de desbetreffende bewering kunnen omvatten:
- de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige, de consistentie ervan met andere controle-informatie en de vraag of ze op passende wijze in de financiële overzichten zijn weerspiegeld;
- indien het werk van de deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methoden inhoudt, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methoden; en
- indien het werk van die deskundige een significant gebruik van brongegevens inhoudt, de relevantie, volledigheid en nauwkeurigheid van die brongegevens.

Door de entiteit gegenereerde informatie die voor de doeleinden van de accountant wordt gebruikt (Zie Par. 9(a)–(b))

A49 De accountant kan pas betrouwbare controle-informatie verkrijgen als de door de entiteit gegenereerde informatie die voor het uitvoeren van controlewerkzaamheden wordt gebruikt voldoende volledig en nauwkeurig is. De effectiviteit van de controle van opbrengsten door het toepassen van standaardprijzen op vastleggingen van verkoopvolumes wordt bijvoorbeeld beïnvloed door de nauwkeurigheid van de prijsinformatie en de volledigheid en nauwkeurigheid van de gegevens over verkoopvolumes. Zo ook geldt dat als de accountant voornemens is een populatie (bijvoorbeeld betalingen) op een bepaald kenmerk (bijvoorbeeld autorisatie) te

---

[265] Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*, paragraaf 7.

toetsen, de resultaten van de toetsing minder betrouwbaar zullen zijn als de populatie waaruit elementen ter toetsing zijn geselecteerd, niet compleet is.

A50 Het verkrijgen van controle-informatie over de nauwkeurigheid en volledigheid van dergelijke informatie kan gelijktijdig worden uitgevoerd met de feitelijke controlemaatregel die wordt toegepast op de informatie wanneer het verkrijgen van die controle-informatie een integrerend onderdeel uitmaakt van de controlemaatregel zelf. In andere situaties kan de accountant controle-informatie hebben verkregen over de nauwkeurigheid en volledigheid van dergelijke informatie door toetsingen van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en onderhouden van die informatie. In sommige situaties kan de accountant echter bepalen dat aanvullende controlewerkzaamheden nodig zijn.

A51 In bepaalde gevallen kan de accountant voornemens zijn om door de entiteit gegenereerde informatie te gebruiken voor andere controledoeleinden. De accountant kan bijvoorbeeld voornemens zijn om gebruik te maken van prestatiemetingen van de entiteit voor het doel van cijferanalyses, of om gebruik te maken van informatie die door de entiteit is gegenereerd voor monitoringactiviteiten, zoals rapporten van de interne auditfunctie. In dergelijke gevallen wordt de geschiktheid van de verkregen controle-informatie beïnvloed door de vraag of de informatie voldoende nauwkeurig of gedetailleerd is voor de doeleinden van de accountant. Door het management gebruikte prestatiemetingen zijn bijvoorbeeld mogelijkerwijs niet nauwkeurig genoeg om een afwijking van materieel belang te detecteren.

Elementen selecteren die moeten worden getoetst om controle-informatie te verkrijgen (Zie Par. 10)

A52 Een doeltreffende toetsing verschaft geschikte controle-informatie die, samen met andere verkregen of nog te verkrijgen controle-informatie, volstaat voor de doeleinden van de accountant. Bij het selecteren van te toetsen elementen wordt van de accountant vereist dat hij op grond van paragraaf 7 de relevantie en betrouwbaarheid van de als controle-informatie te gebruiken informatie vaststelt; het andere aspect van effectiviteit (het voldoende zijn) is een belangrijke overweging bij het selecteren van de te toetsen elementen. De accountant beschikt over de volgende middelen om te toetsen elementen te selecteren:

a. alle elementen selecteren (een onderzoek van de volledige populatie);
b. specifieke elementen selecteren; en
c. steekproeven gebruiken bij een controle.

De toepassing van een of meer van deze middelen kan geëigend zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden, bijvoorbeeld de risico’s op een afwijking van materieel belang met betrekking tot de getoetste bewering, en van de uitvoerbaarheid en effectiviteit van de verschillende middelen.

Alle elementen selecteren

A53 De accountant kan besluiten dat het het meest geschikt is om de gehele populatie van elementen te onderzoeken waaruit een transactiestroom of rekeningsaldo (of een stratum binnen die populatie) bestaat. Een onderzoek van de volledige populatie is onwaarschijnlijk in het geval van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen; het is echter meer gebruikelijk voor detailcontroles. Een onderzoek van de volledige populatie kan bijvoorbeeld geschikt zijn als:

- de populatie bestaat uit een klein aantal elementen met een grote waarde;
- er een significant risico bestaat en andere middelen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen; of
- de repetitieve aard van een berekening of een ander proces dat door een informatiesysteem automatisch wordt uitgevoerd een onderzoek van de volledige populatie rendabel maakt.

Specifieke elementen selecteren

A54 De accountant kan besluiten om uit een populatie specifieke elementen te selecteren. Bij het nemen van deze beslissing kunnen factoren als het inzicht van de accountant in de entiteit, de ingeschatte risico’s op een afwijking van materieel belang en de kenmerken van de getoetste populatie relevant zijn. De op oordeelsvorming gebaseerde selectie van specifieke elementen is onderhevig aan het uitvoeringsrisico. Voorbeelden van geselecteerde specifieke elementen zijn:

- elementen van hoge waarde of elementen van cruciaal belang; de accountant kan beslissen om specifieke elementen binnen een populatie te selecteren omdat ze een grote waarde vertegenwoordigen of een ander kenmerk vertonen, bijvoorbeeld elementen die verdacht, ongebruikelijk of bijzonder risicogevoelig zijn of die in het verleden aan fouten onderhevig waren;
- alle elementen boven een bepaald bedrag. De accountant kan besluiten om elementen te onderzoeken waarvan de geboekte waarden een bepaald bedrag overschrijden teneinde een groot gedeelte van het totale bedrag van een transactiestroom of rekeningsaldo te verifiëren;

- elementen gericht op het verkrijgen van informatie. De accountant kan elementen onderzoeken om informatie te verkrijgen over zaken zoals de aard van de entiteit of de aard van transacties.

A55 Een selectief onderzoek van specifieke elementen van een transactiestroom of rekeningsaldo is vaak een efficiënte manier om controle-informatie te verkrijgen, maar is niet hetzelfde als het gebruik van steekproeven bij een controle. De resultaten van controlewerkzaamheden die worden toegepast op elementen die op deze manier zijn geselecteerd kunnen niet worden geprojecteerd op de gehele populatie; daarom verschaft een selectief onderzoek van specifieke elementen geen controle-informatie omtrent de rest van de populatie.

Het gebruiken van steekproeven bij een controle

A56 Het gebruiken van steekproeven bij een controle is bedoeld om het mogelijk te maken conclusies te trekken over een gehele populatie op basis van toetsingen van een uit die populatie getrokken steekproef. Het gebruik van steekproeven bij een controle wordt besproken in Standaard 530.[266]

Inconsistentie in, of twijfels over de betrouwbaarheid van, controle-informatie (Zie Par. 11)

A57 Het verkrijgen van controle-informatie uit verschillende bronnen of van een verschillende aard kan erop wijzen dat een individueel element van de controle-informatie niet betrouwbaar is, zoals wanneer controle-informatie verkregen uit een bepaalde bron inconsistent is met controle-informatie verkregen uit een andere bron. Dit kan het geval zijn wanneer antwoorden op het verzoeken om inlichtingen bij het management, interne auditors en anderen inconsistent zijn, of wanneer antwoorden op het verzoeken om inlichtingen bij de met governance belaste personen ter bevestiging van de antwoorden op het verzoeken om inlichtingen bij het management inconsistent zijn met het antwoord van het management. Standaard 230 bevat een specifiek documentatievereiste indien de accountant informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een significante[267] aangelegenheid.

[266] Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*.
[267] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 11.

501 Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de specifieke overwegingen van de accountant bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie overeenkomstig Standaard 330[268], Standaard 500[269] en andere relevante Standaarden, met betrekking tot bepaalde aspecten van voorraad, rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is, en gesegmenteerde informatie bij een controle van financiële overzichten.

Ingangsdatum

2 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

3 De doelstelling voor de accountant is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot:
a. het bestaan en de conditie van de voorraad;
b. de volledigheid van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is;
c. presentatie en toelichting van gesegmenteerde informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Vereisten

Voorraad

4 Indien de voorraad van materieel belang is voor de financiële overzichten dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot het bestaan en de conditie van de voorraad door:
a. het bijwonen van de fysieke voorraadopname, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is, teneinde: (Zie Par. A1, A2 en A3)
   1. de instructies en procedures van het management voor het vastleggen en beheersen van de resultaten van de fysieke voorraadopname van de entiteit te evalueren; (Zie Par. A1, A2 en A3)
   2. de uitvoering van de voorraadopnameprocedures van het management bij te wonen; (Zie Par. A5)
   3. de voorraad te inspecteren; (Zie Par. A6) en
   4. tellingen ter toetsing uit te voeren; (Zie Par. A7 en A8) en
b. controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de definitieve voorraadregistraties van de entiteit om te bepalen of zij een accurate weergave zijn van de werkelijke resultaten van de voorraadopname.

5 Indien de fysieke voorraadopname wordt uitgevoerd op een andere datum dan de datum van de financiële overzichten, dient de accountant, in aanvulling op de werkzaamheden die vereist zijn op grond van paragraaf 4, controlewerkzaamheden uit te voeren om controle-informatie te verkrijgen over de vraag of voorraadwijzigingen tussen de opnamedatum en de datum van de financiële overzichten naar behoren zijn vastgelegd. (Zie Par. A9, A10 en A11)

6 Indien de accountant niet in staat is om de fysieke voorraadopname bij te wonen als gevolg van onvoorziene omstandigheden, dient de accountant bepaalde fysieke opnames te doen of waar te nemen op een alternatieve datum, alsmede controlewerkzaamheden op de tussenliggende transacties uit te voeren.

7 Indien het bijwonen van de fysieke voorraadopname praktisch onuitvoerbaar is, dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot het bestaan en de conditie van de voorraad te verkrijgen. Indien dit niet mogelijk is, dient de accountant het oordeel in de controleverklaring te wijzigen overeenkomstig Standaard 705[270]. (Zie Par. A12, A13 en A14)

8 Indien de door een derde partij in bewaring genomen en beheerde voorraad van materieel belang is voor de financiële overzichten, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot het bestaan en de conditie van die voorraad door het uitvoeren

[268] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.*
[269] Standaard 500, *Controle-informatie.*
[270] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

van één of beide van de volgende werkzaamheden:
a. het verzoeken om externe bevestiging bij de derde partij van de hoeveelheden en de conditie van de voorraad die namens de entiteit wordt gehouden; (Zie Par. A15)
b. het uitvoeren van inspectie of andere controlewerkzaamheden die passend zijn in de gegeven omstandigheden. (Zie Par. A16)

Rechtszaken en claims

9 De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren gericht op het vaststellen van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is en die mogelijk een risico op een afwijking van materieel belang doen ontstaan, met inbegrip van: (Zie Par. A17, A18 en A19)
a. het verzoeken om inlichtingen bij het management en, indien van toepassing, bij anderen binnen de entiteit, met inbegrip van de interne juridisch adviseur;
b. het doornemen van de notulen van de vergaderingen van de met governance belaste personen, alsmede van de correspondentie tussen de entiteit en haar externe juridisch adviseur; en
c. het doornemen van kostenrekeningen met betrekking tot juridische kosten. (Zie Par. A20)

10 Indien de accountant een inschatting maakt van een risico van materieel belang dat betrekking heeft op vastgestelde rechtszaken en claims of wanneer uitgevoerde controlewerkzaamheden een indicatie geven van het feit dat andere van materieel belang zijnde rechtszaken en claims kunnen bestaan, dient de accountant, in aanvulling op de werkzaamheden die overeenkomstig andere Standaarden zijn vereist, te trachten direct met de externe juridisch adviseur van de entiteit te communiceren. De accountant dient dit te doen door middel van een schriftelijk verzoek om inlichtingen, door het management opgesteld en door de accountant verzonden, waarbij de externe juridisch adviseur wordt verzocht om rechtstreeks met de accountant te communiceren. Indien wet- of regelgeving dan wel de betreffende juridische beroepsorganisatie het verbiedt dat de juridisch adviseur van de entiteit rechtstreeks met de accountant communiceert, dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren. (Zie Par. A21, A22, A23, A24 en A25)

11 Indien:
a. het management weigert om aan de accountant de toestemming te verlenen om te communiceren met de externe juridisch adviseur van de entiteit, dan wel om met deze persoon te overleggen, of indien de externe juridisch adviseur van de entiteit weigert om op passende wijze een antwoord te geven op het schriftelijk verzoek om inlichtingen, dan wel indien het hem is verboden om een antwoord te geven; en
b. de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door het uitvoeren van alternatieve controlewerkzaamheden,

dient de accountant het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705.

Schriftelijke bevestigingen

12 De accountant dient het management, en in voorkomend geval, de met governance belaste personen, te verzoeken om schriftelijke bevestigingen te verstrekken dat alle bekende werkelijke of mogelijke rechtszaken en claims waarvan de effecten bij het opstellen van de financiële overzichten in aanmerking moeten worden genomen, hem ter kennis zijn gebracht, alsmede in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving administratief verwerkt en toegelicht zijn.

Gesegmenteerde informatie

13 De account dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de presentatie en toelichting van gesegmenteerde informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, door: (Zie Par. A26)
a. inzicht te verwerven in de door het management gebruikte methoden voor het vaststellen van gesegmenteerde informatie, en: (Zie Par. A27)
   1. het evalueren of dergelijke methoden naar alle waarschijnlijkheid resulteren in een toelichting in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en indien passend
   2. het toetsen van de toepassing van dergelijke methoden; en
b. het uitvoeren van cijferanalyses of andere controlewerkzaamheden die passend zijn in de gegeven omstandigheden.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Voorraad

Het bijwonen van fysieke voorraadopname (Zie Par. 4(a))

A1 Het management zet gewoonlijk procedures op waarbij de voorraad minstens één keer per jaar fysiek wordt opgenomen teneinde als basis te dienen voor het opstellen van de financiële overzichten en, indien van toepassing, om de betrouwbaarheid van het permanent voorraadbeheersysteem vast te stellen.

A2 Het bijwonen van de fysieke voorraadopname houdt het volgende in:
- het inspecteren van de voorraad om het bestaan daarvan vast te stellen en om de conditie daarvan te evalueren, alsmede om tellingen uit te voeren ter toetsing;
- het waarnemen van de naleving van de instructies van het management, alsmede van de uitvoering van werkzaamheden voor het vastleggen en beheersen van de resultaten van de fysieke voorraadopname; en
- het verkrijgen van controle-informatie met betrekking tot de betrouwbaarheid van de opnameprocedures van het management.

Deze procedures kunnen als toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dan wel als gegevensgerichte controles dienst doen, afhankelijk van de risico-inschatting van de accountant, de geplande aanpak en de uitgevoerde specifieke werkzaamheden.

A3 Aangelegenheden die relevant zijn bij het plannen van het bijwonen van de fysieke voorraadopname (of bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden overeenkomstig de paragrafen 4–8 van deze Standaard) zijn onder meer:
- de risico's op een afwijking van materieel belang die betrekking hebben op de voorraad;
- de aard van de interne beheersing die verband houdt met de voorraad;
- of verwacht wordt dat adequate procedures zullen worden opgezet en passende instructies zullen worden uitgebracht voor de fysieke voorraadopname;
- de timing van de fysieke voorraadopname;
- of de entiteit een permanent voorraadbeheersysteem onderhoudt;
- de locaties waar de voorraad zich bevindt, met inbegrip van de materialiteit van de voorraad en de risico's op een afwijking van materieel belang op de verschillende locaties, bij het nemen van een beslissing over de vraag bij welke locaties het bijwonen van de voorraadopname passend is. Standaard 600[271] behandelt de betrokkenheid van andere accountants en kan dientengevolge relevant zijn indien een dergelijke betrokkenheid te maken heeft met het bijwonen van de fysieke voorraadopname op een afgelegen locatie;
- of de assistentie van een door de accountant ingeschakelde deskundige nodig is. Standaard 620[272] behandelt het gebruikmaken van een door de accountant ingeschakelde deskundige om de accountant te assisteren bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.

Het evalueren van de instructies en procedures van het management (Zie Par. 4(a)(i))

A4 Relevant bij het evalueren van de instructies en procedures van het management voor het vastleggen en beheersen van de fysieke voorraadopname is onder meer de vraag of zij gericht zijn op, bijvoorbeeld:
- de toepassing van passende interne beheersingsactiviteiten, bijvoorbeeld het verzamelen van gebruikte opnamelijsten van de fysieke voorraad, de administratieve verwerking van niet gebruikte opnamelijsten van de fysieke voorraad en van procedures voor opname en heropname;
- de nauwkeurige vaststelling van het voortgangsstadium waarin het onderhanden werk zich bevindt, van beperkt muterende, incourante of beschadigde eenheden en van de voorraad die eigendom is van een derde partij, bijvoorbeeld, in consignatie;
- de procedures aangewend om de fysieke hoeveelheden in te schatten, indien van toepassing, zoals nodig kan zijn bij het inschatten van de fysieke hoeveelheid van een berg steenkool;
- beheersing over het verplaatsen van voorraad tussen locaties en het transport en de ontvangst van de voorraad vóór en na de afgrenzingsdatum.

Het waarnemen van de uitvoering van de opnameprocedures van het management (Zie Par. 4(a)(ii))

A5 Het waarnemen van de uitvoering van de opnameprocedures van het management, bijvoorbeeld

---

[271] Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen).*

[272] Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.*

procedures die betrekking hebben op de beheersing over het verplaatsen van de voorraad vóór, tijdens en na de opname, vormt voor de accountant een hulpmiddel bij het verkrijgen van controle-informatie dat de instructies en de opnameprocedures van het management op adequate wijze opgezet en geïmplementeerd zijn. Bovendien is het mogelijk dat de accountant kopieën van afgrenzingsinformatie verkrijgt, zoals details van de verplaatsing van de voorraad, teneinde voor de accountant een hulpmiddel te vormen bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden met betrekking tot het op een latere datum administratief verwerken van dergelijke verplaatsingen.

Inspectie van de voorraad (Zie Par. 4(a)(iii))

A6 Het inspecteren van de voorraad bij het bijwonen van de fysieke voorraadopname vormt voor de accountant een hulpmiddel bij het vaststellen van het bestaan van de voorraad (doch niet noodzakelijk van de eigendom daarvan), en bij het vaststellen van bijvoorbeeld incourante, beschadigde of verouderende voorraad.

Het uitvoeren van opnames ter toetsing (Zie Par. 4(a)(iv))

A7 Door het uitvoeren van tellingen ter toetsing, door bijvoorbeeld het in de fysieke voorraad traceren van elementen die uit de voorraadregistraties van het management geselecteerd zijn, alsmede door het in de voorraadregistraties van het management traceren van elementen die uit de fysieke voorraad geselecteerd zijn, wordt controle-informatie aangaande de volledigheid en nauwkeurigheid van deze vastleggingen verstrekt.

A8 In aanvulling op het vastleggen van de tellingen van de accountant ter toetsing, vormt het verkrijgen van kopieën van de definitieve fysieke gebruikte opnamelijsten voor de accountant een hulpmiddel bij het uitvoeren van daarop volgende controlewerkzaamheden om te bepalen of de definitieve voorraadregistraties de werkelijke voorraadopnameresultaten accuraat weerspiegelen.

Fysieke voorraadopname uitgevoerd op een andere datum dan de datum van de financiële overzichten (Zie Par. 5)

A9 Om praktische redenen is het mogelijk dat de fysieke voorraadopname wordt uitgevoerd op een andere datum of op andere data dan de datum van de financiële overzichten. Dit kan worden gedaan ongeacht of het management de voorraadhoeveelheden bepaalt middels een jaarlijkse fysieke voorraadopname, dan wel of het management een permanent voorraadbeheersysteem onderhoudt. In beide gevallen bepaalt de effectiviteit van de opzet, de implementatie en het onderhouden van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot voorraadmutaties of het uitvoeren van de fysieke voorraadopname op een andere datum of op andere data dan de datum van de financiële overzichten passend is voor de doeleinden van de controle. Standaard 330 stelt vereisten vast en geeft leidraden over gegevensgerichte controles uitgevoerd op een tussentijdse datum.[273]

A10 In het geval een permanent voorraadbeheersysteem wordt onderhouden, is het mogelijk dat het management fysieke voorraadopnames of andere toetsingen uitvoert om de betrouwbaarheid van de in de permanente voorraadregistraties van de entiteit opgenomen informatie over de voorraadhoeveelheid na te gaan. In bepaalde gevallen is het mogelijk dat het management of de accountant verschillen identificeert tussen de permanente voorraadregistraties en de werkelijke beschikbare fysieke voorraadhoeveelheden; dit kan een aanwijzing vormen voor het feit dat de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot voorraadmutaties niet effectief werken.

A11 Relevante aangelegenheden ter overweging bij het opzetten van controlewerkzaamheden gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de vraag of wijzigingen in voorraadbedragen tussen de opnamedatum, of -data, en de datum van de definitieve voorraadregistraties naar behoren zijn vastgelegd, zijn onder meer:
- de vraag of de permanente voorraadregistraties naar behoren zijn aangepast;
- de betrouwbaarheid van de permanente voorraadregistraties van de entiteit;
- de redenen voor significante verschillen tussen de tijdens de fysieke voorraadopname verkregen informatie en de permanente voorraadregistraties.

Het bijwonen van de fysieke voorraadopname is praktisch onuitvoerbaar (Zie Par. 7)

A12 In bepaalde gevallen is het mogelijk praktisch onuitvoerbaar om de fysieke voorraadopname bij te wonen. Dit kan toe te schrijven zijn aan factoren zoals de aard en locatie van de voorraad, bijvoorbeeld in het geval de voorraad zich op een locatie bevindt die mogelijk een bedreiging vormt voor de veiligheid van de accountant. Het feit dat het de accountant om welke reden dan ook slecht uitkomt, is evenwel onvoldoende om een beslissing van de accountant te onderbou-

[273] Standaard 330, paragraaf 22 en 23

wen dat het bijwonen praktisch onuitvoerbaar is. Zoals in Standaard 200[274] is uiteengezet, is de moeilijkheidsgraad, tijd of kosten daarvan op zichzelf geen geldige basis voor de accountant om controlewerkzaamheden waarvoor geen alternatief bestaat, achterwege te laten, dan wel om genoegen te nemen met controle-informatie die minder dan overtuigend is.

A13 In bepaalde gevallen waar het bijwonen praktisch onuitvoerbaar is, is het mogelijk dat alternatieve controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld het inspecteren van documentatie van de daarop volgende verkoop van specifiek verworven voorraadelementen of van elementen die aangekocht zijn voorafgaand aan de fysieke voorraadopname, voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen over het bestaan en de conditie van de voorraad.

A14 In andere gevallen kan het evenwel niet mogelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het bestaan en de conditie van de voorraad door het uitvoeren van alternatieve controlewerkzaamheden. In dergelijke gevallen is op grond van Standaard 705 vereist dat de accountant zijn oordeel in de controleverklaring aanpast als resultaat van een beperking in de reikwijdte van de controle[275].

Voorraad in bewaring bij en onder beheer van een derde partij

Externe bevestiging (Zie Par. 8(a))

A15 Standaard 505[276] stelt vereisten vast en geeft leidraden bij het uitvoeren van werkzaamheden inzake externe bevestigingen.

Andere controlewerkzaamheden (Zie Par. 8(b))

A16 Afhankelijk van de omstandigheden, bijvoorbeeld in het geval waarin informatie is verkregen die twijfel doet rijzen over de integriteit en objectiviteit van de derde partij, kan de accountant het passend achten om andere controlewerkzaamheden uit te voeren in plaats van, of in aanvulling op, de externe bevestiging met de derde partij. Voorbeelden van andere controlewerkzaamheden zijn:

- het bijwonen van de fysieke opname van de voorraad van de derde partij, of het ervoor zorgen dat een andere accountant deze opname bijwoont, indien dit praktisch uitvoerbaar is;
- het verkrijgen van de verklaring van een andere accountant, dan wel van een rapport van een accountant van de serviceorganisatie, over de adequaatheid van de interne beheersing van de derde partij die erop gericht is dat de voorraad naar behoren is opgenomen en op adequate wijze wordt veiliggesteld;
- het inspecteren van de documentatie inzake de voorraad die door derde partijen wordt gehouden, bijvoorbeeld ontvangstbewijzen inzake opslag;
- het verzoeken om externe bevestiging bij andere partijen in het geval de voorraad als zekerheid in onderpand is gegeven.

Rechtszaken en claims

Volledigheid van rechtszaken en claims (Zie Par. 9)

A17 Rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is, kunnen een van materieel belang zijnd effect hebben op de financiële overzichten en het kan derhalve vereist zijn dat zij in de financiële overzichten toegelicht of administratief verwerkt worden.

A18 In aanvulling op de in paragraaf 9 vastgestelde werkzaamheden, zijn andere relevante werkzaamheden onder meer het gebruikmaken van informatie verkregen uit uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden die deel uitmaken van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, ter ondersteuning van de accountant bij het kennis krijgen van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is.

A19 Controle-informatie die verkregen is ten behoeve van het vaststellen van rechtszaken en claims welke mogelijk een risico op een afwijking van materieel belang doen ontstaan, kunnen tevens controle-informatie verschaffen met betrekking tot andere relevante overwegingen inzake rechtszaken en claims, zoals waardering of waardebepaling. Standaard 540[277] stelt vereisten vast en verschaft leidraden die relevant zijn voor het in aanmerking nemen door de accountant van rechtszaken en claims die schattingen of daarmee verband houdende toelichtingen in de financiële overzichten vereisen.

[274] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf A48.
[275] Standaard 705, paragraaf 13.
[276] Standaard 505, *Externe bevestigingen*.
[277] Standaard 540, *De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop*.

Het beoordelen van de rekeningen met betrekking tot juridische kosten (Zie Par. 9(c))

A20 Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant het passend achten om de daarmee verband houdende brondocumenten, zoals facturen voor kosten met betrekking tot juridische adviezen, in het kader van het door de accountant doornemen van de rekeningen met betrekking tot juridische kosten te onderzoeken.

Communicatie met de externe juridisch adviseur van de entiteit (Zie Par. 10 en 11)

A21 Directe communicatie met de externe juridisch adviseur van de entiteit vormt voor de accountant een hulpmiddel bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of mogelijk van materieel belang zijnde rechtszaken en claims bekend zijn en of de schattingen van het management omtrent de financiële implicaties, met inbegrip van kosten, redelijk zijn.

A22 In bepaalde gevallen is het mogelijk dat de accountant directe communicatie tracht te bewerkstelligen met de externe juridisch adviseur van de entiteit door middel van een algemeen schriftelijk verzoek om inlichtingen. Voor dit doel wordt via een algemeen schriftelijk verzoek om inlichtingen aan de externe juridisch adviseur van de entiteit gevraagd om de accountant te informeren over alle rechtszaken en claims waarvan de adviseur kennis heeft, samen met een inschatting van de afloop van de rechtszaken en claims, en een schatting van de financiële implicaties, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende kosten.

A23 Indien het onwaarschijnlijk wordt geacht dat de externe juridisch adviseur van de entiteit een passend antwoord zal verstrekken op het schriftelijk verzoek om algemene inlichtingen, bijvoorbeeld indien de beroepsorganisatie waartoe de externe juridisch adviseur behoort, het verbiedt om op een dergelijk schriftelijk verzoek te antwoorden, is het mogelijk dat de accountant directe communicatie tracht te bewerkstelligen middels een specifiek schriftelijk verzoek om inlichtingen. Voor dit doel omvat een schriftelijk verzoek om specifieke inlichtingen:

a. een lijst van rechtszaken en claims;
b. in het geval dit beschikbaar is, de inschatting van het management van de uitkomst van elk van de vastgestelde rechtszaken en claims, alsmede zijn schatting van de financiële implicaties, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende kosten; en
c. een verzoek dat de externe juridisch adviseur van de entiteit de redelijkheid van de inschattingen van het management bevestigt en de accountant verdere informatie verschaft indien de lijst door de externe juridisch adviseur van de entiteit onvolledig of niet correct wordt geacht.

A24 In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat de accountant het noodzakelijk oordeelt om met de externe juridisch adviseur van de entiteit te vergaderen om de waarschijnlijke afloop van de rechtszaken en claims te bespreken. Dit kan het geval zijn, bijvoorbeeld, als:

- de accountant bepaalt dat de aangelegenheid een significant risico uitmaakt;
- de aangelegenheid complex is;
- er een verschil van mening bestaat tussen het management en de externe juridisch adviseur van de entiteit.

Gewoonlijk vereisen dergelijke vergaderingen de goedkeuring van het management en worden deze gehouden in aanwezigheid van een vertegenwoordiger van het management.

A25 Overeenkomstig Standaard 700[278] wordt van de accountant vereist dat hij de controleverklaring niet eerder dateert dan de datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen waarop het oordeel van de accountant over de financiële overzichten wordt gebaseerd. Controle-informatie over de status van rechtszaken en claims tot op de datum van de controleverklaring kan worden verkregen via een verzoek om inlichtingen bij het management, met inbegrip van de interne juridisch adviseurs, dat verantwoordelijk is voor het behandelen van de relevante aangelegenheden. In bepaalde gevallen is het mogelijk dat de accountant geactualiseerde informatie moet verkrijgen van de externe juridisch adviseur van de entiteit.

Gesegmenteerde informatie (Zie Par.13)

A26 Afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, kan van de entiteit worden vereist of aan de entiteit worden toegestaan gesegmenteerde informatie in de financiële overzichten toe te lichten. De verantwoordelijkheid van de accountant inzake de presentatie en toelichting van gesegmenteerde informatie houdt verband met de financiële overzichten als geheel. Dienovereenkomstig wordt niet van de accountant vereist dat hij controlewerkzaamheden uitvoert die noodzakelijk zijn om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de gesegmenteerde informatie die op stand alonebasis wordt gepresenteerd.

[278] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 41.



Inzicht in de door het management gebruikte methoden (Zie Par. 13(a))

A27 Afhankelijk van de omstandigheden kunnen de volgende aangelegenheden relevant zijn bij het verwerven van inzicht in de door het management gebruikte methoden bij het bepalen van gesegmenteerde informatie, alsmede de vraag of dergelijke methoden naar alle waarschijnlijkheid zullen resulteren in toelichtingen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:

- verkopen, transfers en doorberekeningen tussen segmenten, en het elimineren van intrasegmentbedragen;
- vergelijkingen met budgetten en andere verwachte resultaten, bijvoorbeeld, operationele winsten als percentage van de verkopen;
- de allocatie van activa en kosten tussen segmenten;
- consistentie met voorgaande verslagperioden, en de adequaatheid van de toelichtingen die betrekking hebben op inconsistenties.

505 Externe bevestigingen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt het gebruik door de accountant van werkzaamheden inzake externe bevestiging om controle-informatie te verkrijgen in overeenstemming met de vereisten van Standaard 330[279] en Standaard 500.[280] Deze Standaard heeft geen betrekking op het verzoeken om inlichtingen over rechtszaken en claims, die in Standaard 501[281] worden behandeld.

Werkzaamheden inzake externe bevestiging om controle-informatie te verkrijgen

2 Volgens Standaard 500 wordt de betrouwbaarheid van controle-informatie beïnvloed door de bron en de aard ervan en is deze afhankelijk van de specifieke omstandigheden waarin de informatie wordt verkregen.[282] Ook wordt in die Standaard over controle-informatie in het algemeen gesteld:[283]

- controle-informatie is betrouwbaarder wanneer deze vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit wordt verkregen;
- controle-informatie die rechtstreeks door de accountant wordt verkregen, is betrouwbaarder dan indirecte of door gevolgtrekking verkregen controle-informatie;
- controle-informatie is betrouwbaarder wanneer deze in de vorm van een vastlegging, op papier, op elektronische of op andere gegevensdragers bestaat.

Daarom kan, afhankelijk van de omstandigheden van de controle, controle-informatie in de vorm van externe bevestigingen die door de accountant rechtstreeks van bevestigende partijen wordt ontvangen, betrouwbaarder zijn dan informatie die intern door de entiteit wordt geproduceerd. Deze Standaard is bedoeld om de accountant te helpen bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden inzake externe bevestigingen teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.

3 In andere Standaarden wordt het belang van externe bevestigingen als controle-informatie erkend:

- Standaard 330 heeft betrekking op de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opzetten en implementeren van algemene methoden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten alsmede voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang zijn gebaseerd op en inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.[284] Voorts moet volgens Standaard 330 de accountant, ongeacht de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, gegevensgerichte controles met betrekking tot elk(e) van materiaal belang zijnd(e) transactiestroom, rekeningsaldo en in de financiële overzichten opgenomen toelichting opzetten en uitvoeren. Van de accountant wordt tevens vereist dat hij overweegt of werkzaamheden inzake externe bevestigingen als gegevensgerichte controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd;[285]
- volgens Standaard 330 moet de accountant meer overtuigende controle-informatie verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat.[286] Daartoe kan de accountant overgaan tot het verkrijgen van meer informatie, van informatie die relevanter of betrouwbaarder is, of van beide. De accountant kan bijvoorbeeld meer de nadruk leggen op het verkrijgen van informatie die rechtstreeks afkomstig is van derde partijen of op het verkrijgen van bevestigende informatie uit een aantal onafhankelijke bronnen. Ook volgens Standaard 330 kunnen werkzaamheden inzake externe bevestigingen de accountant helpen controle-informatie met de hoge mate van betrouwbaarheid verkrijgen die de accountant nodig acht om op significante risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten te kunnen inspelen;[287]
- volgens Standaard 240 kan de accountant verzoeken om bevestiging opzetten teneinde aanvullende bevestigende informatie te verkrijgen om hiermee de ingeschatte risico's op

[279] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.
[280] Standaard 500, *Controle-informatie*.
[281] Standaard 501, *Controle-informatie–Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*.
[282] Standaard 500, paragraaf A5.
[283] Standaard 500, paragraaf A31.
[284] Standaard 330, paragraaf 5 en
[285] Standaard 330, paragraaf 18 en 19.
[286] Standaard 330, paragraaf 7(b).
[287] Standaard 330, paragraaf A53.

afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen aan te pakken;[288]

- volgens Standaard 500 kan door middel van bevestigende informatie die van een van de entiteit onafhankelijke bron is verkregen, zoals externe bevestigingen, de zekerheid die de accountant van aan administratieve vastleggingen of bevestigingen van het management ontleende informatie verkrijgt, worden vergroot[289].

Ingangsdatum

4 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

5 De doelstelling van de accountant bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe bevestiging is het opzetten en uitvoeren van dergelijke werkzaamheden teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.

Definities

6 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *externe bevestiging* – Controle-informatie die is verkregen in de vorm van een van een derde partij (de bevestigende partij) afkomstige rechtstreekse schriftelijke reactie op papier, op elektronische of op andere gegevensdragers aan de accountant;
b. *verzoek om positieve bevestiging* – Een verzoek dat de bevestigende partij rechtstreeks aan de accountant reageert en aangeeft of de bevestigende partij al dan niet instemt met de informatie in het verzoek, dan wel de gevraagde informatie verstrekt;
c. *verzoek om negatieve bevestiging* – Een verzoek dat de bevestigende partij uitsluitend rechtstreeks aan de accountant reageert indien de bevestigende partij niet met de informatie in het verzoek instemt;
d. *non-respons* – Het niet of niet volledig reageren door de bevestigende partij op een verzoek om positieve bevestiging, of een verzoek om bevestiging dat onbestelbaar terugkomt;
e. *uitzondering* – Een reactie waaruit een verschil blijkt tussen informatie waarvan bevestiging is gevraagd of informatie die in de vastleggingen van de entiteit is opgenomen, en informatie die door de bevestigende partij wordt verstrekt.

Vereisten

Werkzaamheden inzake externe bevestiging

7 Bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe bevestiging dient de accountant de verzoeken om externe bevestiging te blijven beheersen, waaronder:
a. het vaststellen van de te bevestigen of te vragen informatie; (Zie Par. A1)
b. het selecteren van de geschikte bevestigende partij; (Zie Par. A2)
c. het opzetten van de verzoeken om bevestiging, waaronder het vaststellen dat verzoeken naar behoren zijn geadresseerd en informatie bevatten waaruit blijkt dat reacties rechtstreeks aan de accountant moeten worden gezonden; en (Zie Par. A3, A4, A5 en A6)
d. het zenden van de verzoeken, waaronder eventuele follow-upverzoeken, aan de bevestigende partij. (Zie Par. A7)

Weigering van het management om aan de accountant toestemming te geven een verzoek om bevestiging te zenden

8 Indien het management de accountant weigert toestemming te verlenen voor het zenden van een verzoek om bevestiging, dient de accountant:
a. bij het management inlichtingen in te winnen over de redenen voor de weigering en te trachten controle-informatie te verkrijgen over de geldigheid en de redelijkheid daarvan; (Zie Par. A8)
b. de implicaties te evalueren van de weigering van het management voor de inschatting door de accountant van de relevante risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder het

[288] Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf A37.
[289] Standaard 500, paragraaf A8 en A9.

risico op fraude, en voor de aard, timing en omvang van overige controlewerkzaamheden; en (Zie Par. A9)

c. alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. (Zie Par. A10)

9 Indien de accountant tot de conclusie komt dat de weigering van het management om de accountant toe te staan een verzoek om bevestiging te zenden onredelijk is, of indien de accountant niet in staat is aan de hand van alternatieve controlewerkzaamheden relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant overeenkomstig Standaard 260[290] met de met governance belaste personen te communiceren. Tevens dient de accountant overeenkomstig Standaard 705[291] de implicaties voor de controle en voor het oordeel van de accountant te bepalen.

Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestiging

Betrouwbaarheid van reacties op verzoeken om bevestiging

10 Indien de accountant factoren identificeert die aanleiding geven tot twijfels over de betrouwbaarheid van de reactie op een verzoek om bevestiging, dient de accountant verdere controle-informatie te verkrijgen om deze twijfels weg te nemen. (Zie Par. A11, A12, A13, A14, A15 en A16)

11 Indien de accountant vaststelt dat een reactie op een verzoek om bevestiging niet betrouwbaar is, dient de accountant de implicaties voor de inschatting van de relevante risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder het risico op fraude, en de implicaties daarvan op de daarmee verband houdende aard, timing en omvang van overige controlewerkzaamheden te evalueren. (Zie Par. A17)

Non-respons

12 Bij elke non-respons dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. (Zie Par. A18 en A19)

Wanneer een reactie op een verzoek om positieve bevestiging noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen

13 Indien de accountant heeft vastgesteld dat een reactie op een verzoek om positieve bevestiging noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, zullen alternatieve controlewerkzaamheden niet de controle-informatie opleveren die de accountant vereist. Indien de accountant geen reactie op een verzoek om positieve bevestiging ontvangt, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 de implicaties voor de controle en voor het oordeel van de accountant te bepalen. (Zie Par. A20)

Uitzonderingen

14 De accountant dient uitzonderingen te onderzoeken om vast te stellen of deze al dan niet een aanwijzing zijn voor afwijkingen. (Zie Par. A21 en A22)

Negatieve bevestigingen

15 Negatieve bevestigingen leveren minder overtuigende controle-informatie op dan positieve bevestigingen. De accountant dient verzoeken om negatieve bevestiging dan ook niet als enige gegevensgerichte controlemaatregel om een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen aan te pakken, te gebruiken tenzij aan alle volgende voorwaarden is voldaan: (Zie Par. A23)

a. de accountant heeft het risico op een afwijking van materieel belang als laag ingeschat en heeft voldoende en geschikte controle-informatie omtrent de effectieve werking van voor de bewering relevante beheersingsmaatregelen verkregen;
b. de populatie van aan werkzaamheden inzake negatieve bevestiging onderworpen elementen bevat een groot aantal kleine en homogene rekeningsaldi, transacties of voorwaarden;
c. er worden zeer weinig uitzonderingen verwacht; en
d. de accountant heeft geen kennis van omstandigheden of voorwaarden die ertoe zullen leiden dat ontvangers van verzoeken om negatieve bevestiging deze verzoeken zullen negeren.

[290] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 16.
[291] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

Evalueren van de verkregen controle-informatie

16 De accountant dient te evalueren of de uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestiging relevante en betrouwbare controle-informatie opleveren, dan wel of verdere controle-informatie nodig is. (Zie Par. A24 en A25)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Werkzaamheden inzake externe bevestiging

Bepalen van de informatie die bevestigd of gevraagd moet worden (Zie Par. 7(a))

A1 Werkzaamheden inzake externe bevestiging worden dikwijls uitgevoerd om informatie met betrekking tot rekeningsaldi en onderdelen daarvan te bevestigen of te vragen. Tevens kunnen zij worden gebruikt om voorwaarden van overeenkomsten, contracten of transacties tussen een entiteit en andere partijen te bevestigen, dan wel om te bevestigen dat bepaalde voorwaarden, zoals een nevenovereenkomst, niet bestaan.

Selecteren van de geschikte bevestigende partij (Zie Par. 7(b))

A2 Reacties op verzoeken om bevestiging leiden tot meer relevante en betrouwbare controle-informatie wanneer deze verzoeken aan een bevestigende partij worden gezonden die volgens de accountant goed bekend is met de informatie die moet worden bevestigd. Een functionaris bij een financiële instelling die goed bekend is met de transacties of regelingen waarvoor om bevestiging wordt verzocht, is daar mogelijk de meest geschikte persoon om bevestiging te vragen.

Opzetten van verzoeken om bevestiging (Zie Par. 7(c))

A3 De wijze waarop een verzoek om bevestiging is opgezet, kan direct van invloed zijn op het percentage bevestigingsreacties alsmede op de betrouwbaarheid en de aard van de controle-informatie die daarbij wordt verkregen.

A4 Factoren die bij het opzetten van verzoeken om bevestiging in overweging moeten worden genomen, zijn onder meer:
- de behandelde beweringen;
- specifieke geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder frauderisico's;
- de lay-out en presentatie van het verzoek om bevestiging;
- eerdere ervaring met de controle of soortgelijke opdrachten;
- de communicatiemethode (bijvoorbeeld, in papieren vorm of via een elektronisch of ander medium);
- toestemming of aansporing door het management aan de bevestigende partijen om op het verzoek van de accountant te reageren. Het is mogelijk dat bevestigende partijen alleen met toestemming van het management bereid zijn op een verzoek om bevestiging te reageren;
- het vermogen van de beoogde bevestigende partij om de gevraagde informatie te bevestigen of te verstrekken (bijvoorbeeld: afzonderlijk factuurbedrag versus het totaalsaldo).

A5 Bij een verzoek om positieve externe bevestiging wordt aan de bevestigende partij gevraagd de accountant in alle gevallen te antwoorden, hetzij door aan te geven met de informatie in te stemmen hetzij door zelf informatie te verstrekken. Een reactie op een verzoek om positieve bevestiging wordt gewoonlijk geacht betrouwbare controle-informatie op te leveren. Er bestaat echter een risico dat een bevestigende partij het verzoek om bevestiging beantwoordt zonder te verifiëren of de informatie correct is. De accountant kan dit risico verminderen door in verzoeken om positieve bevestiging geen bedragen (of andere informatie) te vermelden en de bevestigende partij te verzoeken het bedrag in te vullen of andere informatie te verstrekken. Wel kan dit soort 'blanco'verzoeken om bevestiging ertoe leiden dat het percentage reacties lager is omdat van de bevestigende partijen een extra inspanning wordt gevraagd.

A6 Bepalen dat de adressering naar behoren is uitgevoerd houdt onder meer in de geldigheid te testen van sommige of alle adressen van de verzoeken om bevestigingen voordat ze worden verzonden.

Follow-up van verzoeken om bevestiging (Zie Par. 7(d))

A7 De accountant kan een aanvullend verzoek om bevestiging zenden wanneer een reactie op een eerder verzoek niet binnen een redelijke termijn is ontvangen. De accountant kan bijvoorbeeld, na opnieuw te hebben gecontroleerd of het oorspronkelijk gebruikte adres juist was, een aanvullend of een follow-upverzoek zenden.

Weigering van het management om aan de accountant toestemming te geven een verzoek om bevestiging te zenden

Redelijkheid van de weigering van het management (Zie Par. 8(a))

A8 Een weigering van het management om aan de accountant toestemming te geven voor het zenden van een verzoek om bevestiging houdt in dat de controle-informatie die de accountant mogelijk wenst, beperkt wordt. De accountant dient dan ook inlichtingen in te winnen over de redenen voor deze beperking. Hetgeen vaak voorkomt, is dat met de beoogde bevestigende partij een juridisch dispuut of een onderhandeling loopt waarvan de uitkomst door een ongelegen komend verzoek om bevestiging kan worden beïnvloed. Van de accountant wordt vereist dat hij tracht controle-informatie met betrekking tot de geldigheid en redelijkheid van de redenen te verkrijgen, omdat het kan gebeuren dat het management probeert de accountant de toegang te ontzeggen tot controle-informatie die fraude of van fouten aan het licht brengt.

Implicaties voor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 8(b))

A9 De accountant kan uit de evaluatie in paragraaf 8(b) de conclusie trekken dat het passend zou zijn om de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te herzien en geplande controlewerkzaamheden aan te passen overeenkomstig Standaard 315.[292] Indien bijvoorbeeld het verzoek van het management om niet te bevestigen onredelijk is, kan dit op een risico op fraude wijzen waarbij evaluatie overeenkomstig Standaard 240[293] vereist is.

Alternatieve controlewerkzaamheden (Zie Par. 8(c))

A10 De uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden kunnen de vorm aannemen van werkzaamheden die geschikt zijn bij non-respons, zoals beschreven in de paragrafen A18 en A19 van deze Standaard. In het kader van die werkzaamheden wordt tevens rekening gehouden met de resultaten van de evaluatie van de accountant als bedoeld in paragraaf 8(b) van deze Standaard.

Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestiging

Betrouwbaarheid van reacties op verzoeken om bevestiging (Zie Par. 10)

A11 Volgens Standaard 500 kunnen er, zelfs wanneer controle-informatie van bronnen buiten de entiteit wordt verkregen, omstandigheden bestaan die van invloed zijn op de betrouwbaarheid ervan.[294] Bij een reactie bestaat altijd enig risico op onderschepping, wijziging of fraude, ongeacht of een reactie op papier of op elektronische of andere gegevensdragers wordt verkregen. Factoren die aanleiding kunnen geven tot twijfel aan de betrouwbaarheid van een reactie zijn onder meer dat:

- een reactie door de accountant indirect is ontvangen; of
- niet van de oorspronkelijk beoogde bevestigende partij afkomstig leek te zijn.

A12 Aan elektronisch, bijvoorbeeld via fax of e-mail, ontvangen reacties zijn betrouwbaarheidsrisico's verbonden omdat bewijs van herkomst en bevoegdheid van de bevestigende partij moeilijk vast te stellen en wijzigingen moeilijk te ontdekken kunnen zijn. Deze risico's kunnen worden beperkt doordat de accountant en de bevestigende partij een procedure gaan volgen waarmee een beveiligde omgeving voor het elektronisch zenden van reacties wordt gecreëerd. Indien de accountant ervan overtuigd is dat die procedure veilig is en naar behoren wordt beheerst, worden de desbetreffende reacties betrouwbaarder. Bij een procedure van elektronische bevestiging kunnen verschillende technieken voor het valideren van de identiteit van de afzender van elektronische informatie worden toegepast, bijvoorbeeld encryptie, digitale handtekeningen en procedures om de authenticiteit van websites te verifiëren.

A13 Indien een bevestigende partij een derde partij gebruikt om reacties op verzoeken om bevestiging te coördineren en te verstrekken, kan de accountant werkzaamheden uitvoeren om de volgende risico's aan te pakken:

a. de reactie is mogelijk niet afkomstig van de correcte bron;
b. een respondent heeft mogelijk geen toestemming om te reageren; en
c. de integriteit van de gegevensoverdracht kan zijn aangetast.

[292] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 31.
[293] Standaard 240, paragraaf 24.
[294] Standaard 500, paragraaf A31.

A14 Op grond van Standaard 500 wordt van de accountant vereist dat hij bepaalt of hij werkzaamheden moet aanpassen of toevoegen om twijfels weg te nemen over de betrouwbaarheid van als controle-informatie te gebruiken informatie[295] De accountant kan ervoor kiezen de bron en inhoud van een reactie op een verzoek om bevestiging te verifiëren door contact op te nemen met de bevestigende partij. Wanneer een bevestigende partij bijvoorbeeld reageert door middel van e-mail, kan de accountant de bevestigende partij opbellen om na te gaan of deze de reactie inderdaad heeft verzonden. Wanneer een reactie indirect aan de accountant is toegezonden (bijvoorbeeld omdat de bevestigende partij de reactie ten onrechte naar de entiteit heeft verstuurd in plaats van naar de accountant), kan de accountant de bevestigende partij vragen om rechtstreeks schriftelijk aan de accountant te reageren.

A15 Op zich valt een mondelinge reactie op een verzoek om bevestiging niet onder de definitie van een externe bevestiging, omdat dit geen rechtstreeks schriftelijke reactie op het verzoek van de accountant is. Na het verkrijgen van een mondelinge reactie op een verzoek om bevestiging kan de accountant echter, afhankelijk van de omstandigheden, de bevestigende partij verzoeken rechtstreeks schriftelijk aan de accountant te reageren. Indien een dergelijke reactie niet wordt ontvangen, tracht de accountant overeenkomstig paragraaf 12 andere controle-informatie te verkrijgen om de informatie in de mondelinge reactie te staven.

A16 Een reactie op een verzoek om bevestiging kan beperkende bewoordingen bevatten met betrekking tot het gebruik ervan. Dergelijke beperkingen doen niet noodzakelijk afbreuk aan de betrouwbaarheid van de reactie als controle-informatie.

Onbetrouwbare reacties (Zie Par. 11)

A17 Wanneer de accountant tot de conclusie komt dat een reactie onbetrouwbaar is, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen herziet en als gevolg daarvan geplande controlewerkzaamheden aanpast, overeenkomstig Standaard 315.[296] Een onbetrouwbare reactie kan bijvoorbeeld wijzen op een frauderisicofactor die evaluatie vereist overeenkomstig Standaard 240[297].

Non-respons (Zie Par. 12)

A18 Voorbeelden van alternatieve controlewerkzaamheden die de accountant kan uitvoeren, zijn:
- voor debiteurensaldi – het onderzoeken van specifieke latere kasontvangsten, verzenddocumentatie, alsmede verkopen nabij het einde van de periode;
- voor crediteurensaldi – het onderzoeken van latere kasbetalingen of correspondentie afkomstig van derde partijen, alsmede overige vastleggingen, zoals ontvangstmeldingen van goederen.

A19 De aard en omvang van alternatieve controlewerkzaamheden worden beïnvloed door de desbetreffende rekening en bewering. Een non-respons op een verzoek om bevestiging kan wijzen op een eerder niet-geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang. In dergelijke situaties kan het noodzakelijk zijn dat de accountant het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen herziet en dat hij de geplande controlewerkzaamheden aanpast overeenkomstig Standaard 315.[298] Het feit dat op verzoeken om bevestiging minder of meer reacties komen dan verwacht, kan wijzen op een niet eerder geïdentificeerde frauderisicofactor die evaluatie vereist overeenkomstig Standaard 240[299].

Wanneer een reactie op een verzoek om positieve bevestiging nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (Zie Par. 13)

A20 In bepaalde omstandigheden kan de accountant een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen identificeren waarvoor een reactie op een verzoek om positieve bevestiging nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Dergelijke omstandigheden zijn onder meer:
- de beschikbare informatie om de bewering(en) van het management te bevestigen is alleen buiten de entiteit beschikbaar;
- wegens specifieke frauderisicofactoren, zoals het risico dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt of het risico op samenspanning waarbij (een) medewer-

[295] Standaard 500, paragraaf 11.
[296] Standaard 315, paragraaf 31.
[297] Standaard 240, paragraaf 24.
[298] Standaard 315, paragraaf 31.
[299] Standaard 240, paragraaf 24.

ker(s) en/of het management betrokken kunnen zijn, kan de accountant niet op controle-informatie van de entiteit vertrouwen.

Uitzonderingen (Zie Par. 14)

A21 In reacties op verzoeken om bevestiging kunnen uitzonderingen worden vermeld die wijzen op afwijkingen of potentiële afwijkingen in de financiële overzichten. Wanneer een afwijking wordt geïdentificeerd, wordt van de accountant op grond van Standaard 240 vereist dat hij evalueert of een dergelijke afwijking indicatief is voor fraude.[300] Uitzonderingen kunnen een aanwijzing vormen voor de kwaliteit van reacties van gelijksoortige bevestigende partijen of voor gelijksoortige rekeningen. Uitzonderingen kunnen tevens wijzen op een tekortkoming, of tekortkomingen, in de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot financiële verslaggeving.

A22 Bepaalde uitzonderingen vormen geen afwijkingen. De accountant kan bijvoorbeeld tot de conclusie komen dat verschillen in reacties op verzoeken om bevestiging aan timing, waardering of administratieve fouten in de werkzaamheden inzake externe bevestigingen zijn toe te schrijven.

Negatieve bevestigingen (Zie Par.15)

A23 Wanneer geen reactie op een verzoek om negatieve bevestiging wordt ontvangen, wijst dit er niet expliciet op dat de beoogde bevestigende partij het verzoek om bevestiging heeft ontvangen of dat de informatie in het verzoek op nauwkeurigheid is geverifieerd. Wanneer een bevestigende partij niet op een verzoek om negatieve bevestiging reageert, levert dit dan ook significant minder overtuigende controle-informatie op dan een reactie op een verzoek om positieve bevestiging. Mogelijk zullen bevestigende partijen ook vaker reageren en aangeven dat ze het met een verzoek om bevestiging niet eens zijn wanneer de informatie in dat verzoek niet in hun voordeel is, dan wanneer dat wel het geval is. Zo zullen houders van depositorekeningen bij een bank wellicht vaker reageren wanneer zij vinden dat het saldo van hun rekening in het verzoek om bevestiging te laag is weergegeven, maar minder vaak reageren wanneer zij vinden dat het saldo te hoog is opgenomen. Daarom kan het zenden van een verzoek om negatieve bevestiging aan een houder van een depositorekening bij een bank een nuttige handeling zijn bij het overwegen of dergelijke saldi mogelijk te laag zijn weergegeven, maar zal dit waarschijnlijk niet effectief zijn indien de accountant controle-informatie tracht te verkrijgen over het feit of saldi te hoog zijn weergegeven.

Evalueren van de verkregen controle-informatie (Zie Par. 16)

A24 Bij het evalueren van de uitkomsten van individuele verzoeken om externe bevestiging kan de accountant deze uitkomsten als volgt onderverdelen:

a. een reactie door de geschikte bevestigende partij die wijst op instemming met de informatie in het verzoek om bevestiging, of waarbij de verzochte informatie zonder uitzondering wordt verstrekt;
b. een reactie die wordt geacht onbetrouwbaar te zijn;
c. een non-respons; of
d. een reactie die op een uitzondering wijst.

A25 De evaluatie van de accountant kan, rekening houdend met andere controlewerkzaamheden die de accountant kan hebben uitgevoerd, de accountant helpen besluiten of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen dan wel of verdere controle-informatie nodig is zoals vereist op grond van Standaard 330.[301]

[300] Standaard 240, paragraaf 35.
[301] Standaard 330, paragraaf en 27.

510 Initiële controleopdrachten – Beginsaldi

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot beginsaldi bij een initiële controleopdracht. Beginsaldi bevatten naast de in de financiële overzichten genoemde bedragen ook aangelegenheden die reeds aan het begin van de verslagperiode bestonden en waarvoor toelichting is vereist, zoals voorwaardelijke gebeurtenissen en verbintenissen. Indien de financiële overzichten ter vergelijking opgenomen financiële informatie bevatten, zijn de vereisten en leidraden in Standaard 710[302] tevens van toepassing. Standaard 300[303] bevat aanvullende vereisten en leidraden omtrent activiteiten die vóór de aanvang van een initiële controle worden uitgevoerd.

Ingangsdatum

2 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

3 Bij het uitvoeren van een initiële controleopdracht is de doelstelling van de accountant met betrekking tot de beginsaldi voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of:
a. beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode; en
b. passende, uit de beginsaldi blijkende grondslagen voor financiële verslaggeving, op consistente wijze in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode zijn toegepast, dan wel of wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op adequate wijze zijn weergegeven en overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegelicht.

Definities

4 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *initiële controleopdracht* – Een opdracht waarbij hetzij:
1. de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd; of
2. de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd.
b. *beginsaldi* – De rekeningsaldi die aan het begin van een verslagperiode bestaan. Beginsaldi zijn gebaseerd op de eindsaldi van de voorgaande verslagperiode en weerspiegelen de gevolgen van transacties en gebeurtenissen in eerdere verslagperioden en van de in de voorgaande verslagperiode toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving. Beginsaldi omvatten eveneens aangelegenheden die aan het begin van de verslagperiode reeds bestonden en waarvoor toelichting is vereist, zoals voorwaardelijke gebeurtenissen en verbintenissen;
c. *voorgaande accountant* – De accountant van een ander auditkantoor die de financiële overzichten van een entiteit in de vorige verslagperiode heeft gecontroleerd en die door de huidige accountant is vervangen.

Vereisten

Controlewerkzaamheden

Beginsaldi

5 De accountant dient de meest recente financiële overzichten, voor zover deze bestaan, en de eventuele daarbij horende controleverklaring van de voorgaande accountant te lezen op informatie die relevant is voor de beginsaldi, met inbegrip van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.
6 De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de

[302] Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten.*
[303] Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten.*

financiële overzichten van de lopende verslagperiode door: (Zie Par. A1 en A2)

a. te bepalen of de eindsaldi van de voorgaande verslagperiode op correcte wijze naar de lopende verslagperiode zijn overgedragen of, in voorkomend geval, zijn aangepast;
b. te bepalen of uit de beginsaldi blijkt dat passende grondslagen voor financiële verslaggeving zijn toegepast; en
c. een of meer van onderstaande werkzaamheden te verrichten: (Zie Par. A3, A4, A5, A6 en A7)
    1. ingeval de financiële overzichten van het voorgaande jaar zijn gecontroleerd, de werkdocumenten van de voorgaande accountant evalueren teneinde controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen;
    2. evalueren of de in de lopende verslagperiode uitgevoerde controlewerkzaamheden voor de beginsaldi relevante informatie verschaffen; of
    3. specifieke controlewerkzaamheden uitvoeren om controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen.

7 Indien de accountant controle-informatie verkrijgt waaruit blijkt dat de beginsaldi afwijkingen bevatten die mogelijk een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dient de accountant die aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten die in deze situatie passend zijn om het effect op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode te bepalen. Indien de accountant concludeert dat er in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode dergelijke afwijkingen voorkomen, dient de accountant deze afwijkingen, overeenkomstig Standaard 450, mee te delen aan het management op het passende niveau, alsmede aan de met governance belaste personen[304].

Consistentie van grondslagen voor financiële verslaggeving

8 De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de uit de beginsaldi blijkende grondslagen voor financiële verslaggeving op consistente wijze in de financiële overzichten van de huidige verslagperiode zijn toegepast, alsmede of wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op adequate wijze zijn weergegeven en toegelicht overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Relevante informatie in de controleverklaring van de voorgaande accountant

9 Indien de financiële overzichten die betrekking hebben op de voorgaande verslagperiode, door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd, en het oordeel is aangepast, dient de accountant het effect te evalueren van de aangelegenheid die tot deze aanpassing aanleiding heeft gegeven wanneer hij, overeenkomstig Standaard 315, de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode inschat.[305]

Controleconclusies en het rapporteren over de controle

Beginsaldi

10 Indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705[306] een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding met betrekking tot de financiële overzichten te formuleren, naargelang passend. (Zie Par. A8)

11 Indien de accountant concludeert dat de beginsaldi een afwijking bevatten die een van materieel belang zijnde invloed op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode hebben, en het effect van de afwijking niet op passende wijze is verwerkt dan wel niet op adequate wijze is weergegeven of toegelicht, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen, naargelang passend.

Consistentie van grondslagen voor financiële verslaggeving

12 Indien de accountant concludeert dat:

a. de grondslagen voor financiële verslaggeving voor de lopende verslagperiode met betrekking tot beginsaldi niet op consistente wijze overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegepast; of
b. een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving niet op passende wijze is verwerkt, dan wel niet op adequate wijze overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel

---

[304] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen.*

[305] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*

[306] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

inzake financiële verslaggeving is weergegeven of toegelicht,
dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 naargelang passend een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen.

Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de voorgaande accountant

13 Indien het oordeel van de voorgaande accountant over de financiële overzichten die betrekking hebben op de voorgaande verslagperiode, een aanpassing bevat die nog steeds relevant en van materieel belang is voor de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 en Standaard 710 zijn oordeel over de financiële overzichten van de lopende verslagperiode aan te passen. (Zie Par. A9)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Controlewerkzaamheden

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden (Zie Par. 6)

A1 In de publieke sector kunnen er, op grond van wet- of regelgeving, beperkingen gelden op de informatie die de accountant van een voorgaande accountant kan verkrijgen. Indien bijvoorbeeld een entiteit in de publieke sector die eerder is gecontroleerd door een op grond van de wet aangestelde accountant (bijvoorbeeld een voorzitter van de Rekenkamer, of een ander toereikend gekwalificeerd persoon die is aangesteld namens de voorzitter van de Rekenkamer) wordt geprivatiseerd, is de mate van toegang tot de werkdocumenten of de andere informatie die een voorgaande accountant aan de nieuw aangestelde accountant uit de private sector kan verstrekken, mogelijk beperkt door wet- of regelgeving inzake privacy of geheimhouding. In situaties waar dergelijke communicatie aan beperkingen onderworpen is, is het mogelijk dat de controle-informatie op een andere wijze moet worden verkregen en dat, indien geen voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen, de gevolgen voor het oordeel van de accountant moeten worden overwogen.

A2 Indien de op grond van de wet aangestelde accountant een controleopdracht van een entiteit in de publieke sector uitbesteedt aan een auditkantoor uit de private sector en de op grond van de wet aangestelde accountant hiervoor een ander auditkantoor aanstelt dan het kantoor dat de financiële overzichten van de entiteit in de publieke sector in de voorgaande verslagperiode heeft gecontroleerd, wordt dit doorgaans niet beschouwd als een verandering van accountants. Afhankelijk van de aard van de uitbestedingsovereenkomst kan deze controleopdracht vanuit het gezichtspunt van de accountant uit de private sector bij het nakomen van zijn verantwoordelijkheden echter als een initiële controleopdracht worden beschouwd, en is deze Standaard daarom van toepassing.

Beginsaldi (Zie Par. 6(c))

A3 De aard en omvang van controlewerkzaamheden die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie over beginsaldi te verkrijgen, hangt af van aangelegenheden als:
- de grondslagen voor financiële verslaggeving die door de entiteit worden toegepast;
- de aard van de rekeningsaldi, transactiestromen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen alsmede de risico’s op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode;
- de significantie van de beginsaldi in verhouding tot de financiële overzichten van de lopende verslagperiode;
- de vraag of de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode zijn gecontroleerd en, zo ja, of het oordeel van de voorgaande accountant is aangepast.

A4 Indien de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd, is de accountant mogelijk in staat voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen door de werkdocumenten van de voorgaande accountant te beoordelen. Of een dergelijke beoordeling voldoende en geschikte controle-informatie verschaft, hangt af van de vakbekwaamheid en onafhankelijkheid van de voorgaande accountant.

A5 In zijn communicatie met de voorgaande accountant laat de huidige accountant zich leiden door relevante ethische en professionele voorschriften.

A6 Met betrekking tot vlottende activa en passiva is het mogelijk dat bepaalde controle-informatie over beginsaldi wordt verkregen in het kader van de controlewerkzaamheden van de lopende verslagperiode. Zo zullen de ontvangsten (betalingen) van aan het begin van de verslagperiode bestaande vorderingen (crediteuren) gedurende de lopende verslagperiode bepaalde controle-informatie verschaffen over het bestaan, de rechten en verplichtingen, de volledigheid en de waardering ervan aan het begin van de verslagperiode. Ten aanzien van voorraden verschaffen de controlewerkzaamheden op de eindvoorraden in de lopende verslagperiode echter weinig controle-informatie over de aan het begin van de verslagperiode aanwezige voorraad. Daarom is

het mogelijk dat aanvullende controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn en dat door het uitvoeren van een of meer van de volgende controlewerkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen:
- het waarnemen van een actuele fysieke voorraadopname en het aansluiten daarvan met aan het begin van de verslagperiode bestaande hoeveelheden;
- het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de waardering van de aan het begin van de verslagperiode aanwezige voorraadeenheden;
- het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de brutowinstmarge en periodeafgrenzing.

A7 Met betrekking tot niet-vlottende activa en passiva, zoals materiële vaste activa, financiële vaste activa en schulden op lange termijn, is het mogelijk dat bepaalde controle-informatie wordt verkregen door het onderzoeken van de administratieve vastleggingen en andere informatie die aan de beginsaldi ten grondslag ligt. In sommige gevallen kan de accountant bepaalde controle-informatie over beginsaldi verkrijgen uit bevestiging van derde partijen, bijvoorbeeld met betrekking tot schulden op lange termijn en financiële vaste activa. In andere gevallen dient de accountant mogelijk aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren.

Controleconclusies en het rapporteren over de controle

Beginsaldi (Zie Par. 10)

A8 Standaard 705 stelt vereisten en leidraden vast omtrent omstandigheden die tot een aanpassing van het oordeel van de accountant over de financiële overzichten kunnen leiden, omtrent het soort oordeel dat in die omstandigheden passend is, alsmede omtrent de inhoud van de controleverklaring wanneer het oordeel van de accountant wordt aangepast. Het onvermogen van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen, kan leiden tot een van de volgende aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring:

a. een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naargelang passend in de gegeven omstandigheden; of
b. een
   1. goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie, tenzij dit op grond van wet- en regelgeving verboden is; en
   2. een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naar gelang passend, met betrekking tot de resultaten van de activiteiten, alsmede, wanneer relevant, de kasstromen.

Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de voorgaande accountant (Zie Par. 13)

A9 In sommige gevallen is het mogelijk dat een aanpassing van het oordeel van de voorgaande accountant niet relevant en niet van materieel belang is voor het oordeel over de financiële overzichten van de lopende verslagperiode. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer er in de voorgaande verslagperiode sprake was van een beperking in de reikwijdte van de controle, maar de aangelegenheid die tot deze beperking aanleiding heeft gegeven, binnen de lopende verslagperiode is opgelost.

Bijlage: Voorbeeldteksten van controleverklaringen met een aangepast oordeel (Zie Par. A8)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen met een aangepast oordeel wordt verwezen naar HRA deel 3.

520 Cijferanalyses

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt het gebruikmaken door de accountant van cijferanalyses als gegevensgerichte controles ('gegevensgerichte cijferanalyses'). Deze standaard behandelt tevens de verantwoordelijkheid van de accountant om nabij het einde van de controle cijferanalyses te verrichten die hem helpen een algehele conclusie te trekken over de financiële overzichten. Standaard 315[307] behandelt het gebruik van cijferanalyses als risico-inschattingswerkzaamheden. In Standaard 330 zijn vereisten en leidraden opgenomen met betrekking tot de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden om in te spelen op ingeschatte risico's; deze controlewerkzaamheden kunnen gegevensgerichte cijferanalyses omvatten.[308]

Ingangsdatum

2 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

3 De doelstellingen van de accountant zijn:
   a. het verkrijgen van relevante en betrouwbare controle-informatie bij het gebruik van gegevensgerichte cijferanalyses; en
   b. het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses op het einde van de controle die hem helpen een algehele conclusie te trekken over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met zijn inzicht in de entiteit.

Definitie

4 Voor de toepassing van de Standaarden wordt onder de term 'cijferanalyses' verstaan evaluaties van financiële informatie door analyse van plausibele relaties tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens. Voor zover noodzakelijk worden bij cijferanalyses tevens geïdentificeerde fluctuaties of relaties onderzocht die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant verschillen van de verwachte waarden. (Zie Par. A1, A2 en A3)

Vereisten

Gegevensgerichte cijferanalyses

5 Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, alleen dan wel in combinatie met detailcontroles, als gegevensgerichte controles overeenkomstig Standaard 330[309] dient de accountant: (Zie Par. A4 en A5)
   a. de geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses voor gegeven beweringen te bepalen, rekening houdend met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en met eventuele detailcontroles voor deze beweringen; (Zie Par. A6, A7, A8, A9, A10 en A11)
   b. de betrouwbaarheid van de gegevens waarop zijn verwachting ten aanzien van vastgelegde bedragen of verhoudingscijfers is gebouwd, te evalueren, rekening houdend met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en relevantie van de beschikbare informatie, alsmede met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de opstelling van die informatie; (Zie Par. A12, A13 en A14)
   c. een verwachting ten aanzien van vastgelegde bedragen of verhoudingscijfers op te bouwen, en te evalueren of die verwachting voldoende nauwkeurig is om een afwijking te kunnen identificeren die, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking bevatten; en (Zie Par. A15)
   d. een bedrag te bepalen van eventuele verschillen tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarden aanvaardbaar zijn zonder verder onderzoek zoals vereist op grond van paragraaf 7. (Zie Par. A16)

---

[307] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 6(b).
[308] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 6 en 18.
[309] Standaard 330, paragraaf 18.

Cijferanalyses als hulpmiddel bij het trekken van een algehele conclusie

6 De accountant dient op het einde van de controle cijferanalyses op te zetten en uit te voeren die hem helpen een algehele conclusie te trekken over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met zijn inzicht in de entiteit. (Zie Par. A17, A18 en A19)

Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses

7 Indien overeenkomstig deze Standaard uitgevoerde cijferanalyses fluctuaties of relaties aan het licht brengen die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant verschillen van de verwachte waarden, dient de accountant deze verschillen te onderzoeken door:
a. navraag te doen bij het management en geschikte controle-informatie te verkrijgen die relevant is voor de antwoorden van het management; en
b. andere controlewerkzaamheden te verrichten naargelang noodzakelijk in de gegeven omstandigheden. (Zie Par. A20 en A21)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van cijferanalyses (Zie Par. 4)

A1 Cijferanalyses omvatten het overwegen van de financiële informatie van de entiteit in vergelijking met bijvoorbeeld:
- vergelijkbare informatie uit voorgaande verslagperioden;
- de verwachte resultaten van de entiteit, zoals budgetten of prognoses, dan wel de verwachtingen van de accountant, zoals een schatting van de afschrijving;
- gelijksoortige branche-informatie, zoals een vergelijking van het verhoudingscijfer van de entiteit inzake verkopen en vorderingen met branchegemiddelden of met andere entiteiten van vergelijkbare omvang in dezelfde branche.

A2 Cijferanalyses omvatten ook het overwegen van verbanden, bijvoorbeeld:
- tussen elementen van financiële informatie waarvan kan worden verwacht dat zij een voorspelbaar patroon volgen op basis van de ervaring van de entiteit, zoals brutomargepercentages;
- tussen financiële informatie en relevante niet-financiële informatie, zoals de loon- en salariskosten in vergelijking met het aantal werknemers.

A3 Cijferanalyses kunnen volgens verschillende methoden worden uitgevoerd. Deze methoden variëren van eenvoudige vergelijkingen tot complexe analyses met behulp van geavanceerde statistische technieken. Cijferanalyses kunnen worden toegepast op geconsolideerde financiële overzichten, groepsonderdelen en individuele informatie-elementen.

Gegevensgerichte cijferanalyses (Zie Par. 4)

A4 De gegevensgerichte controles van de accountant op het niveau van beweringen kunnen bestaan uit detailcontroles, gegevensgerichte cijferanalyses of een combinatie van beide. De accountant baseert zijn beslissing over de te verrichten controlewerkzaamheden, met inbegrip van de vraag of hij gegevensgerichte cijferanalyses zal uitvoeren, op zijn oordeelsvorming inzake de verwachte effectiviteit en efficiëntie van de beschikbare controlewerkzaamheden die erop gericht zijn het controlerisico op het niveau van beweringen tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen.

A5 De accountant kan bij het management inlichtingen inwinnen over de beschikbaarheid en betrouwbaarheid van de informatie die noodzakelijk is om gegevensgerichte cijferanalyses uit te voeren, en over de resultaten van eventueel door de entiteit uitgevoerde cijferanalyses. Het kan effectief zijn om gebruik te maken van door het management opgestelde analytische gegevens, op voorwaarde dat de accountant ervan overtuigd is dat deze gegevens naar behoren zijn opgesteld.

Geschiktheid van bepaalde cijferanalyses voor gegeven beweringen (Zie Par. 5(a))

A6 Gegevensgerichte cijferanalyses zijn over het algemeen beter toepasbaar op grote hoeveelheden van transacties die doorgaans voorspelbaar zijn in de tijd. Bij geplande cijferanalyses wordt uitgegaan van de verwachting dat er relaties tussen gegevens bestaan en dat deze blijven bestaan zolang het tegendeel niet is gebleken. De geschiktheid van een bepaalde cijferanalyse zal evenwel afhangen van de mate waarin de accountant die analyse effectief acht voor het detecteren van een afwijking die, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.

A7 In sommige gevallen kan zelfs een eenvoudig voorspellend model effectief zijn als cijferanalyse. Zo is het mogelijk dat de accountant, wanneer een entiteit een bekend aantal werknemers met een vaste vergoeding gedurende de verslagperiode heeft, deze gegevens gebruikt om met een hoge mate van nauwkeurigheid de totale loon- en salariskosten voor de verslagperiode te

schatten, hetgeen hem controle-informatie voor een significant element in de financiële overzichten verschaft en de noodzaak beperkt om detailcontroles op de loon- en salariskosten uit te voeren. Bij gegevensgerichte cijferanalyses kan vaak effectief gebruik worden gemaakt van breed erkende handelsverhoudingscijfers (zoals winstmarges voor verschillende soorten entiteiten in de detailhandel) om informatie te verkrijgen die de redelijkheid van de vastgelegde bedragen onderbouwt.

A8 Verschillende soorten cijferanalyses verschaffen verschillende niveaus van zekerheid. Cijferanalyses waarbij bijvoorbeeld de totale huuropbrengsten van een gebouw dat in appartementen is opgedeeld, worden voorspeld uitgaande van de huurbedragen, het aantal appartementen en de mate van leegstand, kunnen overtuigende controle-informatie verschaffen en de noodzaak van verdere verificatie door middel van detailcontroles wegnemen, op voorwaarde dat die elementen naar behoren worden geverifieerd. De berekening en bevestiging van brutomargepercentages ter bevestiging van een opbrengstcijfer zal daarentegen minder overtuigende controle-informatie verschaffen, maar kan wel bruikbare bevestiging verschaffen indien deze wordt gebruikt in combinatie met andere controlewerkzaamheden.

A9 De bepaling van de geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses wordt beïnvloed door de aard van de bewering en de inschatting van de accountant met betrekking tot het risico op een afwijking van materieel belang. Indien bijvoorbeeld de interne beheersing over de verwerking van de verkooporders tekortschiet, kan de accountant voor beweringen die op vorderingen betrekking hebben, meer nadruk leggen op detailcontroles dan op gegevensgerichte cijferanalyses.

A10 Bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses kunnen mede als geschikt worden beschouwd wanneer detailcontroles op dezelfde bewering worden uitgevoerd. Zo is het mogelijk dat de accountant, wanneer hij controle-informatie in verband met de bewering over de waardering van rekeningsaldi van vorderingen verkrijgt, cijferanalyses toepast op de ouderdom van de vorderingen in aanvulling op het uitvoeren van detailcontroles op daaropvolgende contante ontvangsten, teneinde de incasseerbaarheid van de vorderingen te bepalen.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A11 De relaties tussen individuele elementen in financiële overzichten die doorgaans bij de controle van bedrijven worden overwogen, zijn niet altijd relevant bij de controle van overheden of van andere niet-zakelijke entiteiten in de publieke sector; zo bestaat er bij vele entiteiten in de publieke sector vaak geen direct verband tussen opbrengsten en uitgaven. Ook is het mogelijk dat er, omdat de uitgaven voor het verwerven van activa mogelijk niet geactiveerd worden, geen verband bestaat tussen de uitgaven voor bijvoorbeeld voorraden en vaste activa en de in de financiële overzichten gerapporteerde bedragen voor deze activa. In de publieke sector kan het ook voorkomen dat er geen gegevens of statistieken op sectorniveau beschikbaar zijn voor vergelijkingsdoeleinden. Andere relaties kunnen daarentegen wel relevant zijn, zoals variaties in de kilometerkostprijs van wegenaanleg of het aantal aangekochte voertuigen in vergelijking met het aantal uit roulatie genomen voertuigen.

De betrouwbaarheid van de gegevens (Zie Par. 5(b))

A12 De betrouwbaarheid van de gegevens wordt beïnvloed door de bron en de aard van de gegevens en is afhankelijk van de omstandigheden waarin deze zijn verkregen. Dienovereenkomstig is het volgende relevant bij het bepalen of de gegevens betrouwbaar zijn voor het opzetten van gegevensgerichte cijferanalyses:

a. *bron van de beschikbare informatie* – informatie kan bijvoorbeeld betrouwbaarder zijn wanneer zij is verkregen vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit[310];
b. *vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie* – sectorbrede gegevens kunnen eventueel moeten worden aangevuld om vergelijkbaar te zijn met die van een entiteit die gespecialiseerde producten vervaardigt en verkoopt;
c. *aard en relevantie van de beschikbare informatie* – bijvoorbeeld de vraag of budgetten zijn opgesteld als te verwachten resultaten dan wel als te bereiken doelen; en
d. interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van de informatie, die zijn opgezet om de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van die informatie te garanderen. Bijvoorbeeld: interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen, toetsen en beheren van budgetten.

A13 De accountant kan overwegen om een toetsing te verrichten van de effectieve werking van eventuele interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de opstelling door de entiteit van informatie waarop hij gegevensgerichte cijferanalyses toepast om in te spelen op ingeschatte risico's. Wanneer die interne beheersingsmaatregelen effectief zijn, heeft de accountant over het

[310] Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf A31.

algemeen een groter vertrouwen in de betrouwbaarheid van de informatie en daarom ook in de resultaten van de cijferanalyses. De effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot niet-financiële informatie kan vaak worden getoetst in combinatie met andere toetsingen van interne beheersingsmaatregelen. Zo kan een entiteit bij het opzetten van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de verwerking van de verkoopfacturen ook voorzien in interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de vastlegging van de verkochte eenheden. In deze omstandigheden kan de accountant de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking de vastlegging van de verkochte eenheden toetsen samen met de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen voor de verwerking van de verkoopfacturen. Als alternatief kan de accountant overwegen of de informatie onderworpen werd aan detailcontroles. In Standaard 500 zijn vereisten vastgesteld en worden leidraden gegeven om de uit te voeren controlewerkzaamheden te bepalen op de informatie die voor gegevensgerichte cijferanalyses zal worden gebruikt[311].

A14 De in de paragrafen A12(a)–A12(d) besproken aangelegenheden zijn relevant, ongeacht of de accountant gegevensgerichte cijferanalyses verricht op de financiële overzichten van de entiteit aan het einde van de verslagperiode dan wel op een tussentijdse datum en hij van plan is gegevensgerichte cijferanalyses te verrichten voor de resterende periode. In Standaard 330 zijn vereisten vastgesteld en worden leidraden gegeven voor gegevensgerichte controles die op een tussentijdse datum worden verricht.[312]

Evaluatie of de verwachting voldoende nauwkeurig is (Zie Par. 5(c))

A15 Wanneer de accountant evalueert of de verwachting op voldoende nauwkeurige wijze kan worden ontwikkeld voor het identificeren van een afwijking die, gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, zijn de volgende aangelegenheden relevant:

- de nauwkeurigheid waarmee de verwachte resultaten van gegevensgerichte cijferanalyses kunnen worden voorspeld. Zo kan de accountant verwachten dat de brutowinstmarges van opeenvolgende perioden nauwer samenhangen dan discretionaire uitgaven, zoals voor onderzoek of reclame;
- de mate waarin informatie kan worden uitgesplitst. Zo kunnen gegevensgerichte cijferanalyses effectiever zijn wanneer ze worden toegepast op financiële informatie over afzonderlijke gedeelten van een bedrijfsactiviteit of op financiële overzichten van groepsonderdelen van een gediversifieerde entiteit dan wanneer ze worden toegepast op de financiële overzichten van de entiteit als geheel;
- de beschikbaarheid van zowel financiële als niet-financiële informatie. Zo kan de accountant overwegen of er financiële informatie, zoals budgetten of prognoses, en niet-financiële informatie, zoals het aantal geproduceerde of verkochte eenheden, beschikbaar is om gegevensgerichte cijferanalyses op te zetten. Indien de informatie beschikbaar is, kan de accountant tevens de betrouwbaarheid van de informatie overwegen zoals uiteengezet in de paragrafen A12 en A13 hierboven.

Aanvaardbaar verschil tussen vastgelegde bedragen en verwachte waarden (Zie Par. 5(d))

A16 Wanneer de accountant bepaalt welke mate van verschil met de verwachting aanvaardbaar is zonder verder onderzoek, houdt hij rekening met materialiteit[313] en verenigbaarheid met het gewenste niveau van zekerheid, omdat een afwijking, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Overeenkomstig Standaard 330 wordt van de accountant vereist dat hij meer overtuigende controle-informatie verkrijgt naarmate hij het risico hoger inschat[314] . Dienovereenkomstig wordt het verschil dat zonder onderzoek als aanvaardbaar wordt beschouwd, kleiner naarmate het ingeschatte risico hoger wordt, teneinde het gewenste niveau van overtuigende controle-informatie te bereiken[315].

Cijferanalyses als hulpmiddel bij het trekken van een algehele conclusie (Zie Par. 6)

A17 De conclusies uit de resultaten van de overeenkomstig paragraaf 6 opgezette en uitgevoerde cijferanalyses zijn bedoeld als bevestiging van conclusies die bij de controle van afzonderlijke groepsonderdelen of elementen van de financiële overzichten zijn gevormd. Zij vormen een

[311] Standaard 500, paragraaf 10.
[312] Standaard 330, paragraaf 22 en 23.
[313] Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*, paragraaf A13.
[314] Standaard 330, paragraaf 7(b).
[315] Standaard 330, paragraaf A19.



hulpmiddel voor de accountant om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.

A18 De resultaten van dergelijke cijferanalyses kunnen een niet eerder geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang aan het licht brengen. In dergelijke omstandigheden wordt van de accountant vereist dat hij overeenkomstig Standaard 315 zijn inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang bijstelt en de verdere geplande controlewerkzaamheden daarop afstemt[316].

A19 De overeenkomstig paragraaf 6 verrichte cijferanalyses kunnen vergelijkbaar zijn met die welke als risico-inschattingswerkzaamheden zouden worden gebruikt.

Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses (Zie Par.7)

A20 Controle-informatie die relevant is voor de door het management gegeven antwoorden, kan worden verkregen door deze antwoorden te evalueren in het licht van het inzicht dat de accountant in de entiteit en haar omgeving heeft verworven, en van andere controle-informatie die in de loop van de controle werd verkregen.

A21 Het kan noodzakelijk zijn om andere controlewerkzaamheden uit te voeren, bijvoorbeeld wanneer het management niet in staat is een uitleg te verstrekken, of wanneer de uitleg, samen met de verkregen controle-informatie die relevant is voor het antwoord van het management, niet als adequaat wordt beschouwd.

[316] Standaard 315, paragraaf 31.

530 Het gebruiken van steekproeven bij een controle

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard is van toepassing wanneer de accountant besloten heeft om bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden gebruik te maken van steekproeven. Deze Standaard behandelt het gebruik van statistische en niet-statistische steekproefmethoden door de accountant bij het opzetten en het trekken van de steekproef, het toetsen van interne beheersingsmaatregelen en het verrichten van detailcontroles, alsmede de evaluatie van de steekproefresultaten.

2 Deze Standaard is een aanvulling op Standaard 500[317], die de verantwoordelijkheid van de accountant behandelt om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om redelijke conclusies te kunnen trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren. Standaard 500 verschaft leidraden met betrekking tot de middelen waarover de accountant beschikt om de te toetsen elementen te selecteren, waaronder het gebruik van steekproeven.

Ingangsdatum

3 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

4 De doelstelling van de accountant bij het gebruiken van steekproeven is om een redelijke basis te leggen voor conclusies over de populatie waaruit de steekproef is getrokken.

Definities

5 Voor de toepassing van de Standaarden hebben onderstaande termen de volgende betekenis:
a. *het gebruiken van steekproeven bij een controle (het gebruiken van steekproeven)* – Het verrichten van controlewerkzaamheden op minder dan 100% van de elementen binnen een voor de controle relevante populatie op zodanige wijze dat alle steekproefeenheden geselecteerd kunnen worden, zodat de accountant een redelijke basis krijgt voor conclusies over de populatie als geheel;
b. *populatie* – Het geheel van de gegevens waaruit een steekproef wordt getrokken en waarover de accountant tot conclusies wenst te komen;
c. *steekproefrisico* – Het risico dat de conclusie van de accountant op basis van een steekproef kan verschillen van de conclusie die zou zijn bereikt als de populatie als geheel was onderworpen aan dezelfde controlemaatregel. Het steekproefrisico kan tot twee soorten foutieve conclusies leiden, namelijk:
1. bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, dat deze maatregelen effectiever zijn dan zij in werkelijkheid zijn, of bij het verrichten van een detailcontrole, dat er geen afwijking van materieel belang bestaat terwijl deze wel bestaat. De accountant is in eerste instantie alert op dit soort foutieve conclusies, omdat zij de effectiviteit van de controle beïnvloeden en de kans groter is dat zij tot een onjuist controleoordeel leiden;
2. bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, dat deze maatregelen minder effectief zijn dan zij in werkelijkheid zijn, of bij het verrichten van een detailcontrole, dat er een afwijking van materieel belang bestaat terwijl deze niet bestaat. Dit soort foutieve conclusies beïnvloedt de efficiëntie van de controle omdat dit doorgaans tot aanvullende werkzaamheden leidt om vast te stellen dat de aanvankelijke conclusies niet correct waren.

d. *Uitvoeringsrisico* – Het risico dat de accountant een foutieve conclusie trekt om redenen die geen verband houden met het steekproefrisico; (Zie Par. A1)
e. *atypische fout* – Een afwijking of deviatie die aantoonbaar niet representatief is voor afwijkingen of deviaties in een populatie;
f. *steekproefeenheid* – De afzonderlijke elementen waaruit een populatie bestaat; (Zie Par. A2)
g. *statistische steekproef* – Een steekproefmethode die de volgende kenmerken heeft:
1. aselecte trekking van de steekproefeenheden; en
2. het gebruik van waarschijnlijkheidstheorieën bij de evaluatie van de steekproefresultaten, met inbegrip van het meten van het steekproefrisico.
3. Een steekproefmethode die niet aan de kenmerken (i) en (ii) voldoet, wordt als een niet-statistische steekproefmethode beschouwd.

[317] Standaard 500, *Controle-informatie*.

h. *Stratificatie* – Het opdelen van een populatie in deelpopulaties die elk een groep van steekproef-eenheden met gelijksoortige kenmerken vormen (meestal geldwaarde);
i. *toelaatbare afwijking* – Een door de accountant vastgesteld bedrag ten aanzien waarvan hij eenpassend niveau van zekerheid wil verkrijgen dat het door hem vastgestelde bedrag niet wordt overschreden door de daadwerkelijke afwijking in de populatie; (Zie Par. A3)
j. *toelaatbare mate van deviatie* – Een door de accountant vastgestelde mate waarin mag worden afgeweken van voorgeschreven interne beheersingsproceduresten aanzien waarvan hij een passende mate van zekerheid wil verkrijgen dat de door hem vastgestelde mate van deviatie niet wordt overschreden door de daadwerkelijke mate van deviatie in de populatie.

Vereisten

Steekproefopzet en -omvang en selectie van de te toetsen elementen

6 Bij het opzetten van een steekproef dient de accountant te overwegen wat het doel van de controlewerkzaamheden is en welke de kenmerken zijn van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken. (Zie Par. A4, A5, A6, A7, A8 en A9)

7 De accountant dient een steekproefomvang vast te stellen die voldoende is om het steekproefrisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. (Zie Par. A10 en A11)

8 De accountant dient de te toetsen elementen op zodanige wijze te selecteren dat elke steekproef-eenheid in de populatie geselecteerd kan worden. (Zie Par. A12 en A13)

Uitvoering van controlewerkzaamheden

9 De accountant dient op elk geselecteerd element controlewerkzaamheden uit te voeren die passend zijn voor het beoogde doel.

10 Indien de controlewerkzaamheden niet toepasbaar zijn op het geselecteerde element, dient de accountant deze werkzaamheden op een vervangend element uit te voeren. (Zie Par. A14)

11 Indien de accountant niet in staat is om de opgezette controlewerkzaamheden dan wel passende alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren op een geselecteerd element, dient hij dat element, in het geval van een toetsing van interne beheersingsmaatregelen, als een deviatie van de voorgeschreven interne beheersingsmaatregel te behandelen, en in het geval van een detailcontrole, als een afwijking. (Zie Par. A15 en A16)

Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen

12 De accountant dient de aard en de oorzaak van alle geïdentificeerde deviaties of afwijkingen te onderzoeken, alsmede de mogelijke effecten ervan op de doelstelling van de controlewerkzaamheden en op andere deelgebieden van de controle te evalueren. (Zie Par. A17)

13 In het zeer zeldzame geval dat de accountant een in een steekproef ontdekte deviatie of afwijking als een atypische fout aanmerkt, dient hij een hoge mate van zekerheid te verkrijgen dat die afwijking of deviatie niet representatief is voor de populatie. De accountant dient deze mate van zekerheid te verkrijgen door aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de afwijking of deviatie geen invloed heeft op het resterende deel van de populatie.

Projectie van afwijkingen

14 Voor detailcontroles dient de accountant in de steekproef ontdekte afwijkingen te projecteren op de populatie. (Zie Par. A18, A19 en A20)

Evaluatie van steekproefresultaten

15 De accountant dient te evalueren:
- de resultaten van de steekproef; en (Zie Par. A21 en A22)
- of het gebruik van steekproeven bij de controle een redelijke basis heeft verschaft voor conclusies over de getoetste populatie. (Zie Par. A23)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definities

Uitvoeringsrisico (Zie Par. 5(d))

A1 Voorbeelden van het uitvoeringsrisico zijn het gebruikmaken van niet passendecontrolewerkzaam-

heden, het verkeerd interpreteren van controle-informatie of het niet detecteren van een afwijking of deviatie.

Steekproefeenheid (Zie Par. 5(f))

A2 De steekproefeenheden kunnen bestaan uit fysieke elementen (zoals cheques op borderellen, creditboekingen op bankafschriften, verkoopfacturen of debiteurensaldi) of uit geldeenheden.

Toelaatbare afwijking (Zie Par. 5(i))

A3 Bij het opzetten van een steekproef bepaalt de accountant de toelaatbare afwijking om in te spelen op het risico dat de aggregatie van de afwijkingen die afzonderlijk niet van materieel belang zijn, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, en om een marge in te bouwen voor mogelijk niet gedetecteerde afwijkingen. De toelaatbare afwijking wordt bepaald aan de hand van de uitvoeringsmaterialiteit zoals gedefinieerd in Standaard 320[318] met betrekking tot een bepaalde steekproefprocedure. De toelaatbare afwijking kan gelijk zijn aan of lager dan het niveau van de uitvoeringsmaterialiteit.

Steekproefopzet en -omvang en selectie van de te toetsen elementen

Steekproefopzet (Zie Par. 6)

A4 Het gebruiken van steekproeven bij een controle stelt de accountant in staat controle-informatie over bepaalde kenmerken van de geselecteerde elementen te verkrijgen en deze te evalueren, hetgeen hem in staat stelt of helpt een conclusie te trekken over de populatie waaruit de steekproef is getrokken is. Wanneer steekproeven worden gebruikt, kan zowel een statistische als een niet-statistische benadering worden toegepast.

A5 Bij het opzetten van een steekproef overweegt de accountant zowel wat het specifiek te bereiken doel is, als met welke combinatie van controlewerkzaamheden dat doel het beste kan worden bereikt. Door de aard van de te verkrijgen controle-informatie en de omstandighedendie tot een deviatie of afwijking kunnen leiden dan wel andere kenmerken die verband houden met die controle-informatie, te overwegen, kan de accountant beter definiëren wat een deviatie of een afwijking vormt, en bepalen welke populatie hij voor (het trekken van) de steekproef zal gebruiken. Om te voldoen aan het vereiste van paragraaf 10 van Standaard 500 bij het gebruik van steekproeven bij een controle, verricht de accountant controlewerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen dat de populatie waaruit de steekproef wordt getrokken, volledig is.

A6 Wanneer de accountant het doel van de controlewerkzaamheden overweegt, zoals vereist op grond van paragraaf 6, betekent dit dat hij een goed inzicht moet hebben in wat een deviatie of een afwijking vormt, zodat alle omstandigheden – en uitsluitend die – welke relevant zijn voor het doel van de controle, bij de evaluatie van deviaties of de projectie van afwijkingen in aanmerking worden genomen. Zo worden bij een detailcontrole op het bestaan van vorderingen, zoals een saldobevestiging, betalingen die door de afnemer gedaan zijn vóór de datum van de saldobevestiging maar die kort na die datum door de cliënt zijn ontvangen, niet als een afwijking beschouwd. Ook heeft een boeking op een verkeerde debiteurenrekening geen effect op het saldo van de handelsvorderingen als geheel. Het is derhalve niet passend dit als een afwijking aan te merken bij de evaluatie van de steekproefresultaten van deze specifieke controlemaatregel, zelfs als het een belangrijk effect kan hebben op andere deelgebieden van de controle, zoals op de inschatting van het risico op fraude of de inschatting van de toereikendheid van de voorziening voor dubieuze vorderingen.

A7 Wanneer hij de kenmerken van een populatie overweegt om een toetsing van de interne beheersingsmaatregelen te verrichten, maakt de accountant een inschatting van de verwachte mate van deviatie op basis van zijn inzicht in de desbetreffende interne beheersingsmaatregelen of op basis van een onderzoek van een klein aantal elementen uit de populatie. Deze inschatting wordt gemaakt om een steekproef op te zetten en de steekproefomvang te bepalen. Indien de verwachte mate van deviatie bijvoorbeeld onaanvaardbaar hoog is, zal de accountant gewoonlijk besluiten om geen toetsing van de interne beheersingsmaatregelen te verrichten. Evenzo maakt de accountant bij detailcontroles een inschatting van verwachte afwijkingen in de populatie. Indien de verwachte afwijking hoog is, kan het passend zijn de detailcontrole uit te voeren op 100% van de populatie of een steekproef van grote omvang.

A8 Wanneer hij de kenmerken overweegt van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken, kan de accountant bepalen dat een stratificatie van deze populatie of een selectie op basis van gewogen waarden passend is. Bijlage 1 gaat dieper in op de stratificatie en op de selectie op basis van gewogen waarden.

---

[318] Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 9.

A9 Het is aan de accountant om op grond van zijn oordeelsvorming te besluiten of hij gebruik maakt van een statistische dan wel een niet-statistische steekproefmethode. De steekproefomvang is echter geen geldig criterium om een onderscheid te maken tussen een statistische en een niet-statistische aanpak.

Steekproefomvang (Zie Par. 7)

A10 Het niveau van het steekproefrisico dat de accountant bereid is te aanvaarden, beïnvloedt de vereiste steekproefomvang. Hoe lager het risico dat de accountant bereid is te aanvaarden, des te groter zal de steekproefomvang moeten zijn.

A11 De steekproefomvang kan worden bepaald door middel van een op statistische criteria gebaseerde formule of door toepassing van professionele oordeelsvorming. In de bijlagen 2 en 3 is uiteengezet welke invloed diverse factoren gewoonlijk hebben op het bepalen van de steekproefomvang. Bij vergelijkbare omstandigheden is het effect van factoren zoals die welke in de bijlagen 2 en 3 worden genoemd, op de steekproefomvang ook vergelijkbaar, ongeacht of voor een statistische dan wel een niet-statistische aanpak wordt gekozen.

Selectie van de te toetsen elementen (Zie Par. 8)

A12 Bij een statistische steekproef worden steekproefelementen op zodanige wijze geselecteerd dat elk steekproefelement in de populatie een bekende selectiekans heeft. Bij een niet-statistische steekproef wordt voor de selectie van steekproefelementen oordeelsvorming toegepast. Omdat het doel van een steekproef is om de accountant een redelijke basis te verschaffen voor conclusies over de populatie waaruit de steekproef is getrokken, is het belangrijk dat de accountant een representatieve steekproef trekt zodat tendentie wordt vermeden, door steekproefelementen te kiezen waarvan de kenmerken typerend zijn voor de populatie.

A13 De belangrijkste methoden voor het trekken van steekproeven zijn aselecte trekking, systematische trekking en willekeurige trekking. Elk van deze methoden wordt beschreven in bijlage 4.

Uitvoering van controlewerkzaamheden (Zie Par. 10–11)

A14 Een voorbeeld van een geval waarbij het noodzakelijk is dat de controlemaatregel op een vervangend element wordt uitgevoerd, is de situatie waarbij een ongeldig gemaakte cheque wordt geselecteerd in het kader van een toetsing van informatie die autorisatie voor betaling aantoont. Indien de accountant ervan overtuigd is dat de cheque naar behoren ongeldig is gemaakt, zodat dit geen deviatie vormt, wordt een passend vervangend element onderzocht.

A15 Een voorbeeld van een geval waarbij de accountant niet in staat is de opgezette controlewerkzaamheden op een geselecteerd element toe te passen, is de situatie waarbij de documentatie met betrekking tot dat element verloren is gegaan.

A16 Een voorbeeld van een geschikte alternatieve controlemaatregel, in het geval dat geen antwoord is ontvangen op een positief verzoek tot saldobevestiging, zou kunnen bestaan in het onderzoeken van de latere kasontvangstenin combinatie met de controle-informatie die de herkomst ervan staaft en met de elementen die zij beogen te vereffenen.

Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen (Zie Par. 12)

A17 Bij het analyseren van de geïdentificeerde deviaties en afwijkingenkan de accountant opmerken dat vele daarvan een gemeenschappelijk kenmerk hebben, zoals soort transactie, plaats van handeling, productlijn of tijdsperiode. In die omstandigheden kan de accountant besluiten om alle elementen van de populatie met het gemeenschappelijke kenmerk op te sporen en in de controlewerkzaamheden te betrekken. Bovendien kunnen zulke deviaties en afwijkingen opzettelijk zijn en een aanwijzing vormen voor het mogelijke bestaan van fraude.

Projectie van afwijkingen (Zie Par. 14)

A18 Van de accountant wordt vereist dat hij afwijkingen op de populatie projecteert om een totaal beeld te krijgen van de omvang ervan, maar deze projectie kan ontoereikend zijn om het vast te leggen bedrag te bepalen.

A19 Wanneer is vastgesteld dat een afwijking een atypische fout is, kan zij worden uitgesloten bij de projectie van afwijkingen op de populatie. Het zal evenwel nodig zijn om met het effect van een dergelijke afwijking, indien deze niet werd gecorrigeerd, rekening te houden als aanvulling op de projectie van afwijkingen die niet als atypische fout werden aangemerkt.

A20 Bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen is geen expliciete projectie van deviaties noodzakelijk aangezien de mate van deviatie in de steekproef tevens de mate is van deviatie

zoals geprojecteerd op de populatie als geheel. Standaard 330[319] verschaft leidraden voor de gevallen waarbij deviaties worden gedetecteerd in de interne beheersingsmaatregelenwaarop de accountant voornemens is te steunen.

Evaluatie van steekproefresultaten (Zie Par. 15)

A21 Bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kan een onverwacht hoge mate van deviatie in de steekproef leiden tot een verhoging van het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang, tenzij nadere controle-informatie wordt verkregen die de oorspronkelijke inschatting onderbouwt. Bij detailcontroles kan een onverwacht hoge afwijking in een steekproef de accountant tot de veronderstelling brengen dat een transactiestroom of een rekeningsaldo een afwijking van materieel belang bevat, als er geen nadere controle-informatie voorhanden is dat er geen afwijking van materieel belang bestaat.

A22 In geval van detailcontroles vormt de som van de geprojecteerde afwijkingen en de eventuele atypische fouten voor de accountant de beste schatting van de afwijking in de populatie. Wanneer de som van de geprojecteerde afwijkingen en de eventuele atypische fouten de toelaatbare afwijking overschrijdt, biedt de steekproef geen redelijke basis voor conclusies over de getoetste populatie. Hoe kleiner het verschil tussen de som van de geprojecteerde afwijkingen en de eventuele atypische fouten enerzijds en de toelaatbare afwijking anderzijds, des te groter is de waarschijnlijkheid dat de werkelijke afwijkingen in de populatie de toelaatbare afwijking overschrijden. Ook wanneer de geprojecteerde afwijking groter is dan de door de accountant verwachte afwijking op basis waarvan de steekproefomvang is bepaald, kan de accountant tot de conclusie komen dat er een onaanvaardbaar steekproefrisico bestaat dat de werkelijke afwijking in de populatie de toelaatbare afwijking overschrijdt. Door de uitkomsten van andere controlewerkzaamheden te overwegen, kan de accountant het risico dat de werkelijke afwijking in de populatie de toelaatbare afwijking overschrijdt, beter inschatten, en kan dit risico worden verkleind indien nadere controle-informatie wordt verkregen.

A23 Indien de accountant concludeert dat het gebruiken van steekproeven bij een controle hem geen redelijke basis voor conclusies over de getoetste populatie heeft verschaft, kan hij:

- het management verzoeken om de geïdentificeerde afwijkingen en de mogelijkheid van verdere afwijkingen te onderzoeken, alsmede om de nodige correcties aan te brengen; of
- de aard, timing en omvang van die verdere controlewerkzaamheden zo inrichten dat hij de vereiste mate van zekerheid zo goed mogelijk kan verkrijgen. Bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kan hij bijvoorbeeld de steekproefomvang uitbreiden, een alternatieve interne beheersingsmaatregel toetsen of de desbetreffende gegevensgerichte controles aanpassen.

Bijlage 1: Stratificatie en selectie op basis van gewogen waarden (Zie Par. A8)

Bij het overwegen van de kenmerken van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken, kan de accountant bepalen dat een stratificatie of een selectie op basis van gewogen waarden passend is. Deze bijlage verschaft de accountant leidraden over het gebruik van stratificatie en over steekproeftechnieken op basis van gewogen waarden.

Stratificatie

1. De efficiëntie van de controle kan worden verbeterd als de accountant een populatie indeelt in afzonderlijke deelpopulaties met een onderscheidend kenmerk. Stratificatie heeft tot doel de variabiliteit van de elementen binnen elk stratum te verkleinen en aldus de steekproefomvang te kunnen beperken zonder het steekproefrisico te vergroten.
2. Bij het uitvoeren van detailcontroles wordt de populatie vaak gestratificeerd naar geldwaarde. Hierdoor kan de accountant meer aandacht besteden aan de elementen met een hogere waarde, aangezien de mogelijkheid van een afwijking in termen van overwaardering voor deze elementen het grootst is. Evenzo kan een populatie gestratificeerd worden naar een bepaald kenmerk dat wijst op een hoger risico op een afwijking. Zo kunnen bij het toetsen van de voorziening voor dubieuze vorderingenin het kader van de waarderingvan de openstaande handelsvorderingen de saldi worden gestratificeerd naar ouderdom.
3. De resultaten van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd op een steekproef van elementen binnen eenzelfde stratum, kunnen alleen worden geprojecteerd op de elementen die datzelfde stratum vormen. Om tot een conclusie te komen over de populatie als geheel, zal het nodig/noodzakelijk zijn dat de accountant rekening houdt met het risico op een afwijking van materieel belang met betrekking tot alle andere strata waaruit de populatie bestaat. Zo kan 20% van de elementen van een populatie 90% van de waarde van een rekeningsaldo vertegenwoordigen. De

[319] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's,* paragraaf 17.

accountant kan besluiten om een steekproef van deze elementen te onderzoeken. Hij evalueert in dat geval de resultaten van deze steekproef en komt tot een conclusie voor de 90% van de totale waarde, los van de overige 10% (waarvoor een bijkomende steekproef wordt verricht of waarvoor een andere methode voor het verkrijgen van controle-informatie wordt gehanteerd, of die als niet van materieel belang wordt beschouwd).

4. Indien een transactiestroom of rekeningsaldo in strata is onderverdeeld, wordt de afwijking voor elk stratum apart geprojecteerd. De geprojecteerde afwijkingen van de afzonderlijke strata worden daarna samengevoegd bij het overwegen van het mogelijke effect van de afwijkingen op de transactiestroom of het rekeningsaldo als geheel.

Selectie op basis van gewogen waarden

1. Bij het uitvoeren van detailcontroles kan het efficiënt zijn om de individuele geldeenheden waaruit de populatie bestaat, als steekproefeenheid te definiëren. Na het selecteren van specifieke geldeenheden uit de populatie, bijvoorbeeld het saldo van de openstaande handelsvorderingen, kan de accountant de specifieke elementen controleren, bijvoorbeeld de individuele saldi, waarin deze eenheden voorkomen. Een voordeel van deze aanpak ter definiëring van de steekproefeenheid is dat de controle-inspanning gericht wordt op de elementen met een hogere waarde omdat zij een grotere kans hebben om te worden geselecteerd, hetgeen kan leiden tot een kleinere steekproefomvang. Deze aanpak kan worden gebruikt in combinatie met de methode van systematische steekproeftrekking (beschreven in bijlage 4) en is het efficiëntst wanneer de elementen aselect worden getrokken.

Bijlage 2: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden (Zie Par. A11)

Hieronder worden factoren opgesomd waarmee de accountant rekening kan houden bij het bepalen van de steekproefomvang voor toetsingen van interne beheersingsmaatregelen. Bij deze factoren, die gezamenlijk in aanmerking moeten worden genomen, wordt ervan uitgegaan dat de accountant de aard of de timing van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen niet wijzigt noch anderszins de aanpak met betrekking tot gegevensgerichte controles om in te spelen op de ingeschatte risico's, wijzigt.

Factor	Effect op steekproefomvang	
1 Toename van de mate waarin de accountant in zijn risico-inschatting rekening houdt met de relevante interne beheersingsmaatregelen	**Toename**	Hoe meer zekerheid de accountant wenst te verwerven vanuit de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, des te lager zal zijn inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang zijn en des te groter zal de omvang van de steekproef moeten zijn. Als de accountant zijn inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen mede baseert op een verwachting over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, wordt van de accountant vereist dat hij die maatregelen toetst. Bij anderszins gelijke omstandigheden geldt dat, hoe meer de accountant vertrouwt op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, des te groter de omvang van de te verrichten toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen (en om deze redenen neemt de steekproefomvang toe).
2 Toename van de toelaatbare mate van deviatie	**Afname**	Hoe lager de toelaatbare mate van deviatie, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
3 Toename van de verwachte mate van deviatie in de te toetsen populatie	**Toename**	Hoe hoger de verwachte mate van deviatie, des te groter moet de steekproefomvang zijn om een redelijke schatting van de werkelijke mate van deviatie te kunnen maken. Factoren die relevant zijn wanneer de accountant de verwachte mate van deviatie beoordeelt, zijn onder meer het inzicht dat hij heeft verworven in de activiteiten (in het bijzonder de risico-inschattingswerkzaamheden die hij heeft verricht om inzicht in de interne beheersing te verwerven), wijzigingen in het personeelsbestand of de interne beheersing, de bevindingen van controlewerkzaamheden uitgevoerd in eerdere verslagperioden en de bevindingen van andere controlewerkzaamheden. Wanneer de verwachte mate van deviatie in de interne beheersing hoog is, is dit doorgaans een reden om het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang slechts weinig of helemaal niet te verlagen.

Factor	Effect op steek-proefomvang	
4 Toename van het door de accountant gewenste niveau van zekerheid dat de toelaatbare mate van mate van deviatie niet wordt overschreden door de werkelijke mate van mate van deviatie in de populatie	**Toename**	Hoe hoger het door de accountant gewenste niveau van zekerheid dat de steekproefresultaten een concrete aanwijzing vormen voor het werkelijk voorkomen van deviaties in de populatie, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
5 Toename van het aantal steekproefeen-heden in de populatie	**Te verwaarlozen effect**	Bij grote populaties heeft de werkelijke omvang van de populatie nauwelijks of geen invloed op de steekproefomvang. Bij kleine populaties kan het gebruik van steekproeven bij een controle echter minder efficiënt zijn dan alternatieve methoden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Bijlage 3: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij detailcontroles beïnvloeden (Zie Par. A11)

Hieronder worden factoren opgesomd waarmee de accountant rekening kan houden bij het bepalen van de steekproefomvang voor detailcontroles. Bij deze factoren, die gezamenlijk in aanmerking moeten worden genomen, wordt ervan uitgegaan dat de accountant de aanpak met betrekking tot toetsingen van interne beheersingsmaatregelen niet wijzigt noch anderszins de aard of de timing van de gegevensgerichte controles om in te spelen op de ingeschatte risico's, wijzigt.

Factor	Effect op steek-proefomvang	
1 Hogere inschatting door de accountant van het risico op een afwijking van materieel belang	**Toename**	Hoe hoger de accountant het risico op een afwijking van materieel belang inschat, des te groter moet de steekproefomvang zijn. Deze inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang wordt beïnvloed door het inherente risico en het interne beheersingsrisico. Als de accountant bijvoorbeeld geen toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uitvoert, kan zijn risico-inschatting van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de desbetreffende bewering niet worden verlaagd. Om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, moet de accountant een laag ontdekkingsrisico hebben en zal hij in sterkere mate steunen op gegevensgerichte controles. Hoe meer controle-informatie wordt verkregen vanuit detailcontroles (dat wil zeggen hoe lager het ontdekkingsrisico), des te groter zal de steekproefomvang moeten zijn.
2 Toename van het gebruik van andere gegevensgerichte controles op dezelfde bewering	**Afname**	Hoe meer de accountant steunt op andere gegevensgerichte controles (detailcontroles of gegevensgerichte cijferanalyses) om het ontdekkingsrisico met betrekking tot een bepaalde populatie tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, des te minder zekerheid zal hij moeten verkrijgen uit de steekproef en des te kleiner dus de steekproefomvang kan zijn.
3 Toename van het door de accountant gewenste niveau van zekerheid dat de toelaatbare afwijking niet wordt over-schreden door de werkelijke afwijking in de populatie	**Toename**	Hoe hoger het door de accountant vereiste niveau van zekerheid dat de steekproefresultaten een concrete aanwijzing vormen voor het werkelijke bedrag van de afwijkingen in de populatie, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
4 Toename van de toelaatbare afwijking	**Afname**	Hoe kleiner de toelaatbare afwijking, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
5 Toename van het bedrag aan afwijkin-gen dat de accountant verwacht aan te treffen in de populatie	**Toename**	Hoe groter het bedrag aan afwijkingen dat de accountant in de populatie verwacht aan te treffen, des te groter moet de steekproefomvang zijn om een redelijke schatting te kunnen maken van het werkelijke bedrag aan afwijkingen in de popula-tie. Factoren die relevant zijn wanneer de accountant het verwachte bedrag aan afwijkingen beoordeelt, zijn onder meer de mate waarin elementen subjectief zijn gewaardeerd, de bevindingen van risico-inschattingswerkzaamheden, de bevindingen van toetsingen van interne beheersingsmaatrege-len, de bevindingen van controlewerkzaamheden uitgevoerd in eerdere verslagperioden en de bevindingen van andere gegevensgerichte controles.
6 Stratificatie van de populatie indien passend	**Afname**	Als er een brede spreiding (variabiliteit) in de geldwaarde van de elementen in een populatie bestaat, kan het nuttig zijn de populatie te stratificeren. Als een populatie op passende wijze kan worden gestratificeerd, is de totale steekproefomvang van de verschillende strata doorgaans kleiner dan de steekproefom-vang die nodig zou zijn geweest om een bepaald niveau van steekproefrisico te bereiken, indien slechts één steekproef uit de populatie als geheel was getrokken.

Factor	Effect op steekproefomvang	
7 Het aantal steekproefeenheden in de populatie	**Te verwaarlozen effect**	Bij grote populaties heeft de werkelijke omvang van de populatie nauwelijks of geen invloed op de steekproefomvang. Bij kleine populaties is het gebruik van steekproeven in een controle bijgevolg minder efficiënt dan alternatieve methoden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Wanneer echter wordt geselecteerd op geldeenheden, zal een toename van de geldwaarde van de populatie tevens de steekproefomvang doen toenemen, tenzij dit wordt gecompenseerd door een evenredige toename van het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het (de) materialiteitsniveau(s) voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen).

Bijlage 4: Manieren voor het trekken van een steekproef (Zie Par. A13)

Er bestaan talrijke methoden om steekproeven te trekken. De belangrijkste methoden zijn:

a. A-selecte trekking (via het genereren van toevalsgetallen of het hanteren van tabellen van toevalscijfers).
b. Systematische trekking, waarbij het aantal steekproefeenheden in de populatie wordt gedeeld door de steekproefomvang om een steekproefinterval te bepalen, bijvoorbeeld 50, en nadat een beginpunt is bepaald binnen de eerste 50, elke 50ste steekproefeenheid daarna wordt geselecteerd. Hoewel het beginpunt willekeurig kan zijn bepaald, is een steekproef pas echt willekeurig als deze wordt bepaald door gebruik te maken van een computerprogramma dat toevalscijfers genereert dan wel van een tabel van toevalsgetallen. Bij een systematische trekking dient de accountant de zekerheid te verkrijgen dat de steekproefeenheden binnen de populatie niet zodanig zijn gestructureerd dat het steekproefinterval correspondeert met een bepaald patroon in de populatie.
c. Selectie op basis van geldeenheden is een vorm van selectie op basis van gewogen waarden (zoals beschreven in bijlage 1) waarbij de vaststelling van de steekproefomvang, de trekking van de steekproefeenheden en de analyse tot een conclusie leiden die betrekking heeft op bedragen die in geldeenheden zijn uitgedrukt.
d. Willekeurige trekking, waarbij de accountant de steekproef(populatie) trekt zonder een gestructureerde techniek te volgen. Hoewel geen gestructureerde techniek wordt gebruikt, vermijdt de accountant niettemin elke bewuste tendentie of voorspelbaarheid (bijvoorbeeld het vermijden van moeilijk te lokaliseren elementen of het consequent al dan niet selecteren van de eerste of laatste post op een bladzijde) en tracht hij aldus ervoor te zorgen dat alle elementen in de populatie een kans op selectie hebben. Willekeurige selectie past niet wanneer gebruik wordt gemaakt van een statistische methode.
e. Blokselectie omvat het selecteren van een of meer blokken van opeenvolgende elementen binnen de populatie. Blokselectie kan doorgaans niet worden gebruikt voor steekproeven bij een controle, omdat de meeste populaties zodanig zijn opgebouwd dat kan worden verwacht dat de kenmerken van elementen binnen een reeks vergelijkbaar zijn ten opzichte van elkaar, maar verschillen ten opzichte van elementen elders in de populatie. Hoewel het onderzoeken van een blok van elementen in bepaalde omstandigheden een geschikte controlemaatregel kan zijn, is het zelden een geschikte techniek voor het selecteren van een steekproef wanneer de accountant op basis van steekproeven geldige conclusies wil trekken over de populatie als geheel.

540 De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot schattingen, met inbegrip van schattingen van de reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop bij een controle van financiële overzichten. Meer bepaald gaat deze standaard nader in op de vraag hoe Standaard 315[320] en Standaard 330[321] alsmede andere relevante Standaarden moeten worden toegepast met betrekking tot schattingen. Deze standaard bevat tevens vereisten en leidraden voor afwijkingen van individuele schattingen alsmede indicaties van mogelijke tendentie door het management.

De aard van schattingen

2 Sommige elementen in de financiële overzichten kunnen niet precies worden gewaardeerd, maar kunnen slechts worden geschat. Voor de toepassing van deze Standaard worden dergelijke elementen in de financiële overzichten aangeduid als schattingen. De aard en betrouwbaarheid van voor het management beschikbare informatie ter ondersteuning bij het maken van schattingen lopen sterk uiteen, hetgeen daardoor van invloed is op de mate van schattingsonzekerheid die samenhangt met het maken van schattingen. De mate van schattingsonzekerheid beïnvloedt op haar beurt de risico's op een afwijking van materieel belang bij schattingen, met inbegrip van hun vatbaarheid voor onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management. (Zie Par. A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9, A10 en A11)

3 De waarderingsdoelstelling van schattingen kan variëren afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het financiële element waarover wordt gerapporteerd. De waarderingsdoelstelling voor sommige schattingen is het voorspellen van het resultaat van een of meer transacties, gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding geven tot de noodzaak om een schatting te maken. Voor andere schattingen, met inbegrip van veel schattingen van de reële waarde is de waarderingsdoelstelling verschillend en wordt deze uitgedrukt in termen van de waarde van een lopende transactie of een element in de financiële overzichten op basis van omstandigheden die gelden op de waarderingsdatum, zoals de geschatte marktprijs voor een bepaald type actief of verplichting. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan bijvoorbeeld waardering tegen reële waarde vereisen op basis van een veronderstelde hypothetische huidige transactie tussen goed ingelichte, tot de transactie bereid zijnde partijen (soms aangeduid als 'marktpartijen' of daarmee vergelijkbare termen) in een marktconforme transactie, eerder dan de afwikkeling van een transactie op een bepaalde datum in het verleden of in de toekomst.[322]

4 Een verschil tussen het schattingsresultaat en het bedrag dat oorspronkelijk in de financiële overzichten is opgenomen of toegelicht houdt niet noodzakelijkerwijs een afwijking in de financiële overzichten in. Dit is in het bijzonder het geval bij schattingen van de reële waarde waarbij ieder waargenomen resultaat steevast wordt beïnvloed door gebeurtenissen of omstandigheden na de datum waarop een schatting van de waarde is gemaakt ten behoeve van de financiële overzichten.

Ingangsdatum

5 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

6 De doelstelling van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of:
   a. de in de financiële overzichten opgenomen dan wel toegelichte schattingen, met inbegrip van schattingen van de reële waarde, redelijk zijn; en
   b. de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten adequaat zijn, binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

[320] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*
[321] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.*
[322] Het is mogelijk dat verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving andere definities van reële waarde hanteren.

Definities

7 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *schatting* – Een benadering van een bedrag als het niet mogelijk is het bedrag nauwkeurig te bepalen. Deze term wordt gehanteerd voor een bedrag dat tegen reële waarde wordt gewaardeerd als er een schattingsonzekerheid is alsmede voor andere bedragen die een schatting vereisen. Waar het in deze Standaard enkel gaat over schattingen die betrekking hebben op waarderingen tegen reële waarde, wordt de term 'schattingen van de reële waarde' gehanteerd;
b. *puntschatting van de accountant of schattingsinterval van de accountant* – Het bedrag of het interval van bedragen voortkomend uit controle-informatie die wordt gebruikt bij het evalueren van de puntschatting die door het management is gemaakt;
c. *schattingsonzekerheid* – De vatbaarheid van een schatting alsmede van de toelichtingen daarop voor een inherent gebrek aan nauwkeurigheid in de waardering ervan;
d. *tendentie bij het management* – Een gebrek aan neutraliteit van het management bij het opstellen van informatie;
e. *puntschatting van het management* – Het bedrag dat door het management als een puntschatting is gekozen om te worden opgenomen of toegelicht in de financiële overzichten;
f. *schattingsuitkomst* – Het feitelijke bedrag dat voortvloeit uit de afwikkeling van de onderliggende transactie(s), gebeurtenis(sen) of omstandigheid(heden) waarop de schatting betrekking heeft.

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

8 Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de interne beheersing van de entiteit, zoals vereist is op grond van Standaard 315[323], dient de accountant inzicht te verkrijgen in de onderstaande punten teneinde een basis te verschaffen voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang bij schattingen: (Zie Par. A12)
  a. de voor de schattingen relevant zijnde vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen; (Zie Par. A13, A14 en A15)
  b. de wijze waarop het management die transacties, gebeurtenissen en omstandigheden bepaalt die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak om schattingen in de financiële overzichten op te nemen of toe te lichten. Bij het verkrijgen van dit inzicht dient de accountant bij het management om inlichtingen te verzoeken over veranderingen in omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot nieuwe schattingen of tot de noodzaak om bestaande schattingen te herzien. (Zie Par. A16, A17, A18, A19, A20 en A21)
  c. de wijze waarop het management de schattingen maakt, alsmede inzicht in de gegevens waarop deze zijn gebaseerd, met inbegrip van: (Zie Par. A22 en A23)
    1. de methode, met inbegrip van het model, indien van toepassing, die bij het maken van de schatting is gehanteerd; (Zie Par. A24, A25 en A26)
    2. de relevante interne beheersingsmaatregelen; (Zie Par. A27 en A28)
    3. de vraag of het management gebruik heeft gemaakt van een deskundige; (Zie Par. A29 en A30)
    4. de veronderstellingen die aan de schattingen ten grondslag liggen; (Zie Par. A31, A32, A33, A34, A35 en A36)
    5. de vraag of er een verandering ten opzichte van de voorgaande verslagperiode is geweest, dan wel had moeten zijn, in de methoden voor het maken van schattingen en zo ja, waarom; en (Zie Par. A37)
    6. de vraag of, en zo ja, op welke wijze, het management een inschatting heeft gemaakt
    7. van het effect van schattingsonzekerheid. (Zie Par. A38)

9 De accountant dient de schattingsuitkomst die is opgenomen in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode dan wel, indien van toepassing, de latere herschatting ervan ten behoeve van de huidige verslagperiode te beoordelen. De aard en omvang van deze beoordeling door de accountant houdt rekening met de aard van de schattingen en met de vraag of de uit de beoordeling verkregen informatie relevant zou zijn voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang in schattingen die in de financiële overzichten over de huidige verslagperiode zijn gemaakt. Deze beoordeling is echter niet bedoeld om de in voorgaande verslagperioden gemaakte oordeelsvormingen, die waren gebaseerd op informatie die op dat moment beschikbaar was, ter discussie te stellen. (Zie Par. A39, A40, A41, A42, A43 en A44)

[323] Standaard 315, paragraaf 5, 6, 11 en 12.

Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

10 Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang, zoals vereist is op grond van Standaard 315[324], dient de accountant de mate van schattingsonzekerheid die samenhangt met het maken van een schatting te evalueren. (Zie Par. A45 en A46)

11 De accountant dient te bepalen of, naar het oordeel van de accountant, enige van deze schattingen waarvan is onderkend dat zij een hoge mate van schattingsonzekerheid vertonen, aanleiding geven tot significante risico's. (Zie Par. , A48, A49, A50 en A51)

Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

12 Op basis van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant te bepalen: (Zie Par. A52)
   a. of het management de door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten met betrekking tot schattingen op passende wijze heeft toegepast; en (Zie Par. A53, A54, A55 en A56)
   b. of de methoden voor het maken van schattingen passend zijn en op consistente wijze zijn toegepast, alsmede of eventuele wijzigingen in de schattingen of in de methode voor het maken daarvan ten opzichte van de voorgaande verslagperiode in de gegeven omstandigheden passend zijn. (Zie Par. A57 en A58)

13 Bij het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, zoals vereist is op grond van Standaard 330[325] dient de accountant een of meer van de volgende acties te ondernemen, rekening houdend met de aard van de schatting: (Zie Par. A59, A60 en A61)
   a. bepalen of gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring controle-informatie verschaffen met betrekking tot de schatting; (Zie Par. A62, A63, A64, A65, A66 en A67)
   b. toetsen hoe het management de schatting heeft gemaakt, en toetsen van de gegevens waarop de schatting is gebaseerd. Daarbij dient de accountant te evalueren of: (Zie Par. A68, A69 en A70)
      1. de gebruikte waarderingsmethode in de gegeven omstandigheden passend is; en (Zie Par. A71, A72, A73, A74, A75 en A76)
      2. de door het management gehanteerde veronderstellingen redelijk zijn in het licht van de waarderingsdoelstellingen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie Par. A77, A78, A79, A80, A81, A82 en A83)
   c. toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt, samen met het uitvoeren van passende gegevensgerichte controles; (Zie Par. A84, A85 en A86)
   d. ontwikkelen van een puntschatting of een schattingsinterval om de puntschatting van het management te evalueren. Hiertoe dient de accountant: (Zie Par. A87, A88, A90 en A91)
      1. als hij gebruik maakt van veronderstellingen of methoden die verschillen van die van het management, voldoende inzicht in de veronderstellingen of methoden van het management te verkrijgen om vast te stellen dat de puntschatting of het schattingsinterval van de accountant rekening houdt met relevante variabelen en om alle significante verschillen ten opzichte van de puntschatting van het management te evalueren; (Zie Par. A92)
      2. als hij tot de conclusie komt dat het passend is een schattingsinterval te hanteren, het schattingsinterval op basis van de beschikbare controle-informatie zodanig te verkleinen dat alle resultaten binnen het interval als redelijk worden beschouwd. (Zie Par. A93, A94 en A95)

14 Bij het bepalen van de in paragraaf 12 genoemde aangelegenheden of bij het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in overeenstemming met paragraaf 13 dient de accountant te overwegen of specialistische vaardigheden of kennis met betrekking tot een of meer aspecten van de schattingen vereist zijn teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie Par. A96, A97, A98, A99, A100 en A101)

Verdere gegevensgerichte controles om op significante risico's in te spelen

Schattingsonzekerheid

15 Voor schattingen die tot significante risico's leiden, dient de accountant naast andere gegevensgerichte controles die worden uitgevoerd om aan de vereisten van Standaard 330[326] te voldoen de volgende zaken te evalueren: (Zie Par. A102)

---

[324] Standaard 315, paragraaf 25.
[325] Standaard 330, paragraaf 5.
[326] Standaard 330, paragraaf 18.

a. de wijze waarop het management alternatieve veronderstellingen of resultaten heeft overwogen en de redenen waarom het deze heeft verworpen, dan wel op welke andere wijze het management bij het maken van een schatting is omgegaan met schattingsonzekerheid; (Zie Par. A103, A104, A105 en A106)
b. de vraag of de door het management gehanteerde significante veronderstellingen redelijk zijn; (Zie Par. A107, A108 en A109)
c. waar relevant voor de redelijkheid van de door het management gehanteerde significante veronderstellingen of voor de geschikte toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, het voornemen van het management om bepaalde handelingen uit te voeren en de mogelijkheid van het management dit ook tot uitvoer te brengen. (Zie Par. A110)

16 Als de accountant op grond van zijn oordeelsvorming van mening is dat het management de effecten van schattingsonzekerheid op schattingen die aanleiding geven tot significante risico's niet adequaat heeft aangepakt, dient hij, als dat noodzakelijk wordt geacht, een interval te ontwikkelen om daarmee de redelijkheid van de schatting te evalueren. (Zie Par. A111 en A112)

Criteria voor opname en waardering

17 Voor schattingen die aanleiding geven tot significante risico's dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of:
a. de beslissing van het management om de schattingen al dan niet in de financiële overzichten op te nemen; en (Zie Par. A113 en A114)
b. de gekozen waarderingsgrondslag voor de schattingen, (Zie Par. A115)
in overeenstemming zijn met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Het evalueren van de redelijkheid van de schattingen en het vaststellen van afwijkingen

18 De accountant dient op basis van de controle-informatie te evalueren of de schattingen in de financiële overzichten redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dan wel of ze een afwijking bevatten. (Zie Par. A116, A117, A118 en A119)

Toelichtingen met betrekking tot schattingen

19 De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen met betrekking tot schattingen in overeenstemming zijn met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie Par. A120 en A121)

20 Voor schattingen die aanleiding geven tot significante risico's dient de accountant eveneens te evalueren of de schattingsonzekerheid adequaat is toegelicht in de financiële overzichten in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie Par. A122 en A123)

Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management

21 De accountant dient de oordeelsvormingen en besluiten van het management bij het maken van schattingen te beoordelen om vast te stellen of er indicaties voor mogelijke tendentie bij het management zijn. Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management vormen op zichzelf geen afwijkingen bij het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen. (Zie Par. A124 en A125)

Schriftelijke bevestigingen

22 De accountant dient van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, schriftelijke bevestigingen te verkrijgen of het van mening is dat significante veronderstellingen die bij het maken van schattingen zijn gehanteerd, redelijk zijn. (Zie Par. A126 en A127)

Documentatie

23 De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen:[327]
a. de grondslag voor de conclusies van de accountant omtrent de redelijkheid van schattingen en de toelichtingen daarop die aanleiding geven tot significante risico's; en
b. indicaties voor mogelijke tendentie bij het management. (Zie Par. A128)

[327] Standaard 230 *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11 en A6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De aard van schattingen (Zie Par. 2)

A1 Vanwege de onzekerheden die inherent zijn aan zakelijke activiteiten kunnen sommige elementen in financiële overzichten slechts worden geschat. Verder kunnen de specifieke kenmerken van een actief, een verplichting of een component van het eigen vermogen, dan wel de door het stelsel inzake financiële verslaggeving voorgeschreven waarderinggrondslag of -methode aanleiding geven tot de noodzaak om een element in de financiële overzichten te schatten. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving schrijven voor welke specifieke waarderingsmethoden en welke toelichtingen in de financiële overzichten nodig zijn, terwijl andere stelsels inzake financiële verslaggeving daarover minder specifiek zijn. De bijlage bij deze Standaard bespreekt waarderingen tegen reële waarde en toelichtingen daarop overeenkomstig verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving.

A2 Sommige schattingen houden een betrekkelijk lage schattingsonzekerheid in en kunnen aanleiding geven tot lagere risico's op afwijkingen van materieel belang, bijvoorbeeld:
- schattingen die voorkomen bij entiteiten die geen ingewikkelde zakelijke activiteiten hebben;
- schattingen die veelvuldig gemaakt en geactualiseerd worden omdat ze betrekking hebben op routinematige transacties;
- schattingen die afgeleid zijn van gegevens die direct beschikbaar zijn, zoals gepubliceerde rentevoeten of beurskoersen van effecten. Dergelijke gegevens kunnen als 'waarneembaar' worden aangemerkt in de context van een schatting van de reële waarde;
- schattingen van de reële waarde als de door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorgeschreven waarderingsmethode eenvoudig is en gemakkelijk wordt toegepast op het actief of het passief/de verplichting waarvan waardering tegen reële waarde is vereist;
- schattingen van de reële waarde als het gehanteerde schattingsmodel algemeen bekend en algemeen aanvaard is, mits de veronderstellingen of *inputs* voor het model waarneembaar zijn.

A3 Voor sommige schattingen kan echter een relatief grote schattingsonzekerheid bestaan, in het bijzonder als ze op significante veronderstellingen zijn gebaseerd, bijvoorbeeld:
- schattingen die betrekking hebben op de uitkomst van een rechtszaak;
- schattingen van de reële waarde van afgeleide financiële instrumenten die niet openbaar worden verhandeld;
- schattingen van de reële waarde waarvoor een zeer gespecialiseerd model wordt gebruikt dat binnen de entiteit is ontwikkeld of waarvoor er veronderstellingen of *inputs* bestaan die niet in de markt waarneembaar zijn.

A4 De mate van schattingsonzekerheid varieert naar gelang van de aard van de schatting, de mate waarin er een algemeen aanvaarde methode of algemeen aanvaard model bestaat die/dat is gebruikt om de schatting te maken, alsmede de subjectiviteit van de veronderstellingen die zijn gehanteerd om de schatting te maken. In bepaalde gevallen kan de schattingsonzekerheid zo groot zijn dat niet aan de voor het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geldende criteria voor opname wordt voldaan en dat de schatting niet kan worden gemaakt.

A5 Niet voor alle elementen in de financiële overzichten waarvoor een schatting tegen reële waarde moet worden gemaakt bestaat schattingsonzekerheid. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn voor bepaalde elementen in de financiële overzichten als er een actieve en open markt bestaat die voorziet in direct beschikbare en betrouwbare informatie over de prijzen waartegen actuele transacties plaatsvinden, in welk geval het bestaan van gepubliceerde prijsnoteringen gewoonlijk de beste controle-informatie omtrent de reële waarde vormt. Er kan echter zelfs schattingsonzekerheid bestaan als de waarderingsmethode en de gegevens goed gedefinieerd zijn. Voor de waardering van effecten genoteerd in een actieve en open markt tegen beursnotering kan bijvoorbeeld een aanpassing noodzakelijk zijn als de positie in die effecten significant is in verhouding tot de markt of als die effecten beperkt verhandelbaar zijn. Bovendien kunnen op een bepaald moment heersende algemene economische omstandigheden, bijvoorbeeld, illiquiditeit op een specifieke markt, invloed hebben op de schattingsonzekerheid.

A6 Aanvullende voorbeelden van situaties waarin andere schattingen dan schattingen van de reële waarde noodzakelijk kunnen zijn, zijn:
- voorziening voor dubieuze vorderingen;
- incourantheid van voorraden;
- garantieverplichtingen;
- afschrijvingsmethode of gebruiksduur van een actief;
- voorziening voor de boekwaarde van een investering als er onzekerheid bestaat met betrekking tot de realiseerbaarheid ervan;
- het resultaat van langlopende contracten;
- kosten die voortvloeien uit schikkingen en vonnissen ingevolge rechtszaken.

A7 Aanvullende voorbeelden van situaties waarin schattingen van de reële waarde noodzakelijk kunnen zijn, zijn:
- complexe financiële instrumenten die niet in een actieve en open markt worden verhandeld;
- op aandelen gebaseerde betalingen;
- gebouwen en installaties die zullen worden vervreemd;
- bepaalde bij een bedrijfscombinatie verworven activa of overgenomen verplichtingen, met inbegrip van goodwill en immateriële vaste activa;
- transacties die betrekking hebben op de ruil van activa of passiva/verplichtingen tussen onafhankelijke partijen zonder geldelijke tegenprestatie, bijvoorbeeld een niet-monetaire ruil van fabrieksinstallaties uit verschillende bedrijfsactiviteiten.

A8 Het maken van schattingen houdt in dat oordeelsvormingen worden gemaakt op basis van informatie die tijdens de opstelling van de financiële overzichten beschikbaar is. Voor veel schattingen omvat dit het maken van veronderstellingen over aangelegenheden die op het moment van de schatting onzeker zijn. De accountant is niet verantwoordelijk voor het voorspellen van toekomstige omstandigheden, transacties of gebeurtenissen die, indien ze op het moment van de controle bekend waren geweest, de acties van het management of de door het management gehanteerde veronderstellingen op significante wijze hadden kunnen beïnvloeden.

Tendentie bij het management

A9 Stelsels inzake financiële verslaggeving vragen dikwijls om neutraliteit, dat wil zeggen afwezigheid van tendentie. Schattingen zijn echter niet nauwkeurig en kunnen worden beïnvloed door de oordeelsvorming die het management heeft gemaakt. Deze oordeelsvorming kunnen het gevolg zijn van onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management (bijvoorbeeld als gevolg van de motivatie om een gewenst resultaat te bereiken). De vatbaarheid van een schatting voor tendentie bij het management wordt groter naarmate de subjectiviteit bij het maken ervan toeneemt. Onopzettelijke tendentie door het management en de mogelijkheid van opzettelijke tendentie bij het management zijn inherent aan subjectieve beslissingen die vaak moeten worden genomen bij het maken van een schatting. Voor doorlopende controleopdrachten zijn tijdens de controle van de voorgaande verslagperioden vastgestelde indicaties van mogelijke tendentie bij het management van invloed op de activiteiten van de accountant wat betreft het plannen en het en inschatten van risico's in de huidige verslagperiode.

A10 Tendentie bij het management kan op rekeningniveau moeilijk te detecteren zijn. Zij is mogelijk slechts te identificeren als naar het totaal van groepen van schattingen of alle schattingen dan wel naar een aantal verslagperioden wordt gekeken. Hoewel een bepaalde vorm van tendentie bij het management inherent is aan subjectieve beslissingen, is bij het maken van dergelijke oordeelsvormingen niet altijd sprake van een intentie van het management om de gebruikers van financiële overzichten te misleiden. Als echter wel een intentie om te misleiden bestaat, is tendentie bij het management frauduleus van aard.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A11 Entiteiten in de publieke sector kunnen significante posities in gespecialiseerde activa hebben waarvoor geen direct beschikbare en betrouwbare informatiebronnen bestaan ten behoeve van de waardering tegen reële waarde of andere grondslagen van actuele waarde, dan wel een combinatie van deze twee. Vaak genereren specialistische activa geen kasstromen en bestaat er geen actieve markt voor. Waardering tegen reële waarde vereist daarom gewoonlijk een schatting en kan complex of in bepaalde zeldzame gevallen zelfs totaal onmogelijk zijn.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden (Zie Par. 8)

A12 De risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden die op grond van paragraaf 8 van deze Standaard vereist zijn, ondersteunen de accountant bij het ontwikkelen van een verwachting omtrent de aard en het soort van schattingen die binnen een entiteit kunnen bestaan. Het belangrijkste dat de accountant moet overwegen, is of het inzicht dat hij heeft verkregen volstaat om de risico's op een afwijking van materieel belang in schattingen te identificeren en in te schatten, alsmede om de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden te plannen.

Het verwerven van inzicht in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 8(a))

A13 Het verwerven van inzicht in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving ondersteunt de accountant bij het vaststellen of dat stelsel bijvoorbeeld:

- bepaalde voorwaarden voor de opname[328], of methoden voor de bepaling, van schattingen voorschrijft;
- bepaalde intenties noemt die waardering tegen reële waarde toestaan of vereisen, bijvoorbeeld door te verwijzen naar voornemens van het management om bepaalde handelingen uit te voeren met betrekking tot een actief of een passief/verplichting;
- vereiste of toegestane toelichtingen noemt.

Het verkrijgen van dit inzicht verschaft de accountant tevens een basis om met het management te bespreken hoe het management deze voor de schatting relevante vereisten heeft toegepast, alsmede om zelf te bepalen of deze op passende wijze zijn toegepast.

A14 Stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen het management leidraden verschaffen voor het maken van puntschattingen als er alternatieven bestaan. Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving vereisen bijvoorbeeld dat de gekozen puntschatting het alternatief is dat de inschatting door het management van het meest waarschijnlijke resultaat weerspiegelt.[329] Andere stelsels vereisen bijvoorbeeld het gebruik van een verdisconteerde, kansgewogen verwachte waarde. In sommige gevallen is het management in staat direct een puntschatting te maken. In andere gevallen kan het management pas een betrouwbare puntschatting maken nadat het alternatieve veronderstellingen of resultaten heeft overwogen op basis waarvan het in staat is een puntschatting te maken.

A15 Stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen vereisen dat toelichtingen worden opgenomen met betrekking tot de significante veronderstellingen waarvoor de schatting bijzonder gevoelig is. Daarnaast staan bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving, als er een hoge mate van schattingsonzekerheid bestaat, niet toe dat in de financiële overzichten een schatting wordt opgenomen, maar kunnen ze vereisen dat in de toelichtingen op de financiële overzichten bepaalde informatie wordt verstrekt.

Het verwerven van inzicht in de wijze waarop het management bepaalt of al dan niet schattingen moeten worden gemaakt (Zie Par. 8(b))

A16 Het opstellen van de financiële overzichten vereist van het management om na te gaan of een transactie, gebeurtenis of omstandigheid aanleiding geeft tot de noodzaak om een schatting te maken, en of alle noodzakelijke schattingen zijn opgenomen, bepaald en toegelicht in de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A17 Het bepalen door het management van transacties, gebeurtenissen en omstandigheden die aanleiding geven tot de noodzaak om schattingen te maken, wordt waarschijnlijk gebaseerd op:
- de kennis van het management van de activiteiten van de entiteit en de sector waarin zij actief is;
- de kennis van het management van de implementatie van bedrijfsstrategieën in de huidige verslagperiode;
- waar van toepassing, de cumulatieve ervaring van het management met het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit in voorgaande verslagperioden.

In dergelijke gevallen kan de accountant inzicht verkrijgen in de wijze waarop het management bepaalt of schattingen noodzakelijk zijn, hoofdzakelijk door het management om inlichtingen te verzoeken. In andere gevallen waarin het proces van het management meer gestructureerd is, bijvoorbeeld als het management over een formele risicobeheerfunctie beschikt, kan de accountant risico-inschattingswerkzaamheden uitvoeren die gericht zijn op de door het management gehanteerde methoden en praktijken om de omstandigheden die aanleiding geven tot schattingen en, indien nodig, het maken van nieuwe schattingen periodiek te beoordelen. De volledigheid van schattingen is vaak een belangrijk aandachtspunt van de accountant, in het bijzonder schattingen met betrekking tot verplichtingen.

A18 Het inzicht dat de accountant tijdens de uitvoering van de risico-inschattingswerkzaamheden heeft verkregen in de entiteit en haar omgeving, samen met andere in de loop van de controle verkregen controle-informatie, ondersteunt de accountant bij het bepalen van omstandigheden, of veranderingen in omstandigheden, die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak om een schatting te maken.

A19 Verzoeken bij het management om inlichtingen over veranderingen in omstandigheden kunnen bijvoorbeeld inhouden dat verzocht wordt om inlichtingen over de vraag of:
- de entiteit nieuwe soorten transacties is aangegaan die aanleiding kunnen geven tot schattingen;

[328] De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving vereisen dat elementen die aan de criteria voor de opname ervan voldoen in de balans of de winst-en-verliesrekening worden opgenomen. Het verschaffen van toelichtingen op de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving of het toevoegen van toelichtingen aan de financiële overzichten is geen alternatief voor het niet opnemen van dergelijke elementen, met inbegrip van schattingen.

[329] Het is mogelijk dat verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving andere termen gebruiken om de op deze wijze vastgestelde puntschattingen te beschrijven.

- de voorwaarden van transacties die aanleiding gaven tot schattingen zijn veranderd;
- de met betrekking tot schattingen gehanteerde grondslagen voor de financiële verslaggeving zijn veranderd, als gevolg van veranderingen in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dan wel anderszins;
- veranderingen op het gebied van regelgeving of andere veranderingen waarover het management geen controle heeft zijn opgetreden die kunnen vereisen dat het management schattingen moet herzien of opnieuw moet maken;
- er nieuwe omstandigheden of gebeurtenissen zijn opgetreden die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak om schattingen te maken of bestaande schattingen te herzien.

A20 De accountant kan tijdens de controle transacties, gebeurtenissen of omstandigheden identificeren die aanleiding geven tot de noodzaak om schattingen te maken, maar die niet door het management zijn geïdentificeerd. Standaard 315 behandelt de situatie waarin de accountant niet door het management geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang identificeert, met inbegrip van het bepalen of er sprake is van een significante tekortkoming in de interne beheersing met betrekking tot het risico-inschattingsproces van de entiteit.[330]

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A21 Het verkrijgen van dit inzicht is bij kleinere entiteiten vaak minder complex omdat hun bedrijfsactiviteiten vaak beperkt en hun transacties minder complex zijn. Bovendien bepaalt vaak één persoon, bijvoorbeeld de eigenaar-bestuurder, of het nodig is een schatting te maken, waardoor de accountant gerichter om inlichtingen kan verzoeken.

Het verwerven van inzicht in de wijze waarop het management schattingen maakt (Zie Par. 8(c))

A22 Het opstellen van financiële overzichten vereist ook dat het management financiële verslaggevingsprocessen voor het maken van schattingen vaststelt, met inbegrip van een adequate interne beheersing. Deze processen omvatten het volgende:
- het selecteren van passende grondslagen voor financiële verslaggeving en het voorschrijven van schattingsprocessen, met inbegrip van passende schattings- en waarderingsmethoden, waaronder, waar van toepassing, modellen;
- het ontwikkelen en bepalen van relevante gegevens en veronderstellingen die op schattingen van invloed zijn;
- het periodiek beoordelen van de omstandigheden die aanleiding geven tot schattingen en het zo nodig opnieuw maken van de schattingen.

A23 Aangelegenheden waarmee de accountant rekening kan houden bij het verwerven van inzicht in de wijze waarop het management schattingen maakt, zijn onder meer:
- de soorten rekeningen of transacties waarop de schattingen betrekking hebben (bijvoorbeeld of de schattingen voortkomen uit vastleggingen van routinematige en terugkerende transacties dan wel uit eenmalige of ongebruikelijke transacties);
- de vraag of, en zo ja, op welke wijze het management gebruik heeft gemaakt van erkende waarderingstechnieken voor het maken van bepaalde schattingen;
- de vraag of de schattingen werden gemaakt op basis van gegevens die op een tussentijdse datum beschikbaar waren en, zo ja, of en op welke wijze het management rekening heeft gehouden met het effect van gebeurtenissen, transacties en veranderingen in omstandigheden die zich tussen die datum en het einde van de verslagperiode hebben voorgedaan.

Waarderingsmethode, met inbegrip van het gebruik van modellen (Zie Par. 8(c)(i))

A24 In sommige gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de waarderingssmethode voor een schatting voorschrijven, bijvoorbeeld een bepaald model dat bij het schatten van de reële waarde moet worden gebruikt. In veel gevallen schrijft het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de waarderingsmethode echter niet voor of kan het alternatieve waarderingsmethoden specificeren.

A25 Als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet een bepaalde methode voorschrijft die in de gegeven omstandigheden moet worden gevolgd, kan de accountant bij het verwerven van inzicht in de methode die of, indien van toepassing, het model dat voor het maken van schattingen is gehanteerd, onder meer rekening houden met:
- de wijze waarop het management bij de keuze van een bepaalde methode rekening heeft gehouden met de aard van het geschatte actief of passief/de geschatte verplichting;
- de vraag of de entiteit actief is in een bepaalde bedrijfstak, sector of omgeving waar

[330] Standaard 315, paragraaf 16.

methoden bestaan die gewoonlijk worden gehanteerd bij het maken van de specifieke soort schatting.

A26 Er kunnen grotere risico's op een afwijking van materieel belang bestaan bijvoorbeeld wanneer het management intern een model heeft ontwikkeld dat bij het maken van de schatting wordt gehanteerd of als het management afwijkt van een methode die in een bepaalde sector of omgeving gewoonlijk wordt gehanteerd.

Relevante interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 8(c)(ii))

A27 Bij het verwerven van inzicht in relevante interne beheersingsmaatregelen kan de accountant onder meer de ervaring en competentie van de personen die de schattingen maken overwegen, alsook de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot:

- de wijze waarop het management bepaalt in welke mate de bij schattingen gebruikte gegevens volledig relevant en nauwkeurig zijn;
- de beoordeling en goedkeuring van schattingen, met inbegrip van de bij die schattingen gehanteerde veronderstellingen of *inputs*, door passende managementniveaus en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen;
- de functiescheiding tussen de personen die namens de entiteit de onderliggende transacties aangaan en de personen die verantwoordelijk zijn voor het maken van de schattingen, met inbegrip van de vraag of bij de toewijzing van verantwoordelijkheden op passende wijze rekening wordt gehouden met de aard van de entiteit en haar producten of diensten (bijvoorbeeld in het geval van een grote financiële instelling kunnen relevante functiescheidingen inhouden dat de verantwoordelijkheid voor het schatten en valideren van prijsstellingen op basis van de reële waarde van eigendomsrechtelijk beschermde financiële producten van de entiteit ligt bij een onafhankelijke functie die bemand wordt door personen wier beloning niet aan dergelijke producten is gekoppeld).

A28 Andere interne beheersingsmaatregelen kunnen, afhankelijk van de omstandigheden, relevant zijn voor het maken van schattingen. Als de entiteit bijvoorbeeld specifieke schattingsmodellen gebruikt, kan het management specifieke beleidslijnen en procedures met betrekking tot die modellen vaststellen. Relevante interne beheersingsmaatregelen zijn bijvoorbeeld die welke zijn vastgesteld voor:

- het ontwerpen en ontwikkelen dan wel het kiezen van een bepaald model voor een bepaald doel;
- het gebruikmaken van het model;
- het onderhouden en periodiek valideren van de integriteit van het model.

Inschakeling van deskundigen door het management (Zie Par. 8(c)(iii))

A29 Het is mogelijk dat het management beschikt over, of dat de entiteit personen in dienst heeft die beschikken over, de ervaring en competentie die nodig zijn om de vereiste puntschattingen te maken. In sommige gevallen kan het management echter genoodzaakt zijn een deskundige in te schakelen om deze schattingen te maken of om het management daarbij te helpen. Dit kan bijvoorbeeld nodig zijn vanwege:

- de specialistische aard van het te schatten element, bijvoorbeeld de waardering van reserves van delfstoffen of koolwaterstoffen in winningsindustrieën;
- het technische karakter van de modellen die nodig zijn om te voldoen aan de relevante vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals dat bij bepaalde waarderingen tegen reële waarde het geval kan zijn;
- het ongebruikelijke of niet-frequente karakter van de omstandigheid, transactie of gebeurtenis die een schatting noodzakelijk maakt.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A30 In kleinere entiteiten zijn de omstandigheden die een schatting noodzakelijk maken vaak van dien aard dat de eigenaar-bestuurder in staat is de vereiste puntschatting te maken. In sommige gevallen zal echter een deskundige nodig zijn. Een bespreking met de eigenaar-bestuurder in een vroeg stadium van de controle over de aard van eventuele schattingen, de volledigheid van de vereiste schattingen alsmede de adequaatheid van het schattingsproces kan de eigenaar-bestuurder helpen bepalen of het nodig is een deskundige in te schakelen.

Veronderstellingen (Zie Par. 8(c)(iv))

A31 Veronderstellingen zijn integrerende onderdelen van schattingen. De accountant kan bij het verwerven van inzicht in de aan de schattingen ten grondslag liggende veronderstellingen onder meer rekening houden met:

- de aard van de veronderstellingen, met inbegrip van de vraag welke veronderstellingen

waarschijnlijk significante veronderstellingen zijn;
- de wijze waarop het management inschat of de veronderstellingen relevant en volledig zijn (dat wil zeggen dat met alle relevante variabelen rekening is gehouden);
- indien van toepassing, de wijze waarop het management vaststelt dat de gehanteerde veronderstellingen intern consistent zijn;
- de vraag of de veronderstellingen betrekking hebben op aangelegenheden waarover het management controle heeft (bijvoorbeeld veronderstellingen over onderhoudsprogramma's die van invloed kunnen zijn op de schatting van de gebruiksduur van een actief), en de wijze waarop zij aansluiten op de businessplannen van de entiteit en de externe omgeving, dan wel op aangelegenheden waarop het management geen invloed heeft (bijvoorbeeld veronderstellingen over rentevoeten, sterftecijfers, mogelijke gerechtelijke acties of toezichthoudende maatregelen dan wel de veranderlijkheid en de timing van toekomstige kasstromen);
- de aard en omvang van eventuele documentatie ter onderbouwing van de veronderstellingen.

Veronderstellingen kunnen door een deskundige worden gemaakt of vastgesteld om het management te helpen bij het maken van schattingen. Als dergelijke veronderstellingen door het management worden gehanteerd, worden ze veronderstellingen van het management.

A32 In bepaalde gevallen kunnen veronderstellingen worden aangemerkt als *inputs*, bijvoorbeeld als het management gebruikmaakt van een model om een schatting te maken, hoewel de term *inputs* ook kan worden gebruikt om te verwijzen naar de onderliggende gegevens waarop bepaalde veronderstellingen zijn toegepast.

A33 Het management kan veronderstellingen onderbouwen met verschillende soorten informatie die is ontleend aan interne en externe bronnen, waarvan de relevantie en betrouwbaarheid zal verschillen. In sommige gevallen kan een veronderstelling op betrouwbare wijze worden gebaseerd op beschikbare informatie van externe bronnen (bijvoorbeeld een gepubliceerde rentevoet of andere statistische gegevens) dan wel interne bronnen (bijvoorbeeld historische informatie of eerdere situaties waarmee de entiteit is geconfronteerd). In andere gevallen kan een veronderstelling meer subjectief zijn, bijvoorbeeld als de entiteit niet beschikt over ervaring of externe bronnen waaruit kan worden geput.

A34 In het geval van schattingen van de reële waarde zijn veronderstellingen een weergave van of sporen ze met datgene wat goed geïnformeerde, tot een transactie bereid zijnde, marktconforme partijen (soms aangeduid als 'marktpartijen' of een vergelijkbare term) zouden hanteren om de reële waarde te bepalen bij de verhandeling van een actief of de afwikkeling van een verplichting. Specifieke veronderstellingen zullen ook verschillen naar gelang van de kenmerken van het te waarderen actief of de te waarderen verplichting, de gehanteerde waarderingsmethode (bijvoorbeeld een marktbenadering dan wel resultatenbenadering) en de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A35 Wat schattingen van de reële waarde betreft, verschillen veronderstellingen of *inputs* op het punt van hun bron en grondslagen, en wel als volgt:

a. zij die weergeven wat marktpartijen zouden hanteren bij het vaststellen van de prijs van een actief of verplichting op basis van marktgegevens afkomstig van bronnen die onafhankelijk zijn van de verslaggevende entiteit (soms aangeduid als 'waarneembare *inputs*' of een vergelijkbare term);
b. zij die de eigen oordeelsvormingen van de entiteit weergeven met betrekking tot de vraag welke veronderstellingen marktpartijen zouden hanteren bij het vaststellen van de prijs van een actief of verplichting op basis van de beste informatie die in de gegeven omstandigheden beschikbaar is (soms aangeduid als 'niet-waarneembare *inputs*' of een vergelijkbare term).

In de praktijk is het verschil tussen (a) en (b) niet altijd duidelijk. Daarnaast kan het voor het management noodzakelijk zijn een keuze te maken uit verschillende veronderstellingen die door verschillende marktpartijen worden gehanteerd.

A36 De mate van subjectiviteit, zoals de vraag of een veronderstelling of een *input* waarneembaar is, is van invloed op de mate van schattingsonzekerheid en daardoor op de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang voor een bepaalde schatting.

Wijzigingen in methoden voor het maken van schattingen (Zie Par. 8(c)(v))

A37 Bij het evalueren van de wijze waarop het management schattingen maakt, wordt van de accountant vereist dat hij weet of er al dan niet een wijziging in de methoden voor het maken van schattingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode is geweest dan wel had moeten zijn. Het kan noodzakelijk zijn dat een bepaalde schattingsmethode gewijzigd moet worden om in te spelen op veranderingen in de omgeving of omstandigheden die van invloed zijn op de entiteit dan wel in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Als het management de methode voor het maken van een schatting heeft gewijzigd, is het belangrijk dat het management kan aantonen dat de nieuwe methode passender is, dan wel dat

deze inspeelt op dergelijke veranderingen. Als het management bijvoorbeeld de grondslag voor het maken van een schatting wijzigt van een *mark-to-market* benadering naar een specifiek schattingsmodel, onderzoekt de accountant op kritische wijze of de veronderstellingen van het management omtrent de markt redelijk zijn in het licht van de economische omstandigheden.

Schattingsonzekerheid (Zie Par. 8(c)(vi))

A38 Bij het verwerven van inzicht met betrekking tot de vraag of en, zo ja, op welke wijze het management het effect van een schattingsonzekerheid heeft ingeschat, kan de accountant onder meer rekening houden met:
- de vraag of en, zo ja, op welke wijze het management rekening heeft gehouden met alternatieve veronderstellingen of resultaten door bijvoorbeeld een gevoeligheidsanalyse uit te voeren teneinde het effect van wijzigingen in de veronderstellingen op een schatting te bepalen;
- de wijze waarop het management de schatting vaststelt als de analyse twee of meer mogelijke resultaten aangeeft;
- de vraag of het management de in de voorgaande verslagperiode gemaakte schattingsresultaten monitort, en de vraag of het management op passende wijze heeft ingespeeld op de resultaten van die monitoringprocedure.

Het beoordelen van schattingen uit de voorgaande verslagperiode (Zie Par. 9)

A39 Vaak zal het schattingsresultaat verschillen van de schatting die in de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode is opgenomen. Door het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden teneinde de redenen voor die verschillen te bepalen en te begrijpen, kan de accountant:
- informatie verkrijgen met betrekking tot de effectiviteit van het schattingsproces dat door het management in de vorige verslagperiode werd gehanteerd, op basis waarvan de accountant de waarschijnlijke effectiviteit van het door het management in de huidige verslagperiode gehanteerde proces kan inschatten;
- controle-informatie verkrijgen die relevant is voor de hernieuwde schatting in de huidige verslagperiode van schattingen uit de voorgaande verslagperiode;
- controle-informatie verkrijgen betreffende aangelegenheden, zoals schattingsonzekerheid, die in de financiële overzichten moeten worden toegelicht.

A40 De beoordeling van schattingen uit de voorgaande verslagperiode kan de accountant in de huidige verslagperiode ook helpen bij het identificeren van omstandigheden of condities die schattingen vatbaarder maken voor, of duiden op de aanwezigheid van, eventuele tendentie bij het management. De professioneel-kritische instelling van de accountant helpt hem bij het identificeren van dergelijke omstandigheden of condities en bij het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

A41 Een retrospectieve beoordeling van de oordeelsvormingen en veronderstellingen van het management met betrekking tot significante schattingen is ook vereist op grond van Standaard 240.[331] Deze beoordeling wordt uitgevoerd in het kader van het voor de accountant geldende vereiste werkzaamheden op te stellen en uit te voeren voor het beoordelen van schattingen op tendentie die een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kan vormen, om in te spelen op de risico's dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt. Vanuit praktisch oogpunt kan een beoordeling door de accountant van schattingen uit de voorgaande verslagperiode als een van de risico-inschattingswerkzaamheden in overeenstemming met deze Standaard worden uitgevoerd in samenhang met de beoordeling die op grond van Standaard 240 vereist is.

A42 De accountant kan van oordeel zijn dat een meer gedetailleerde beoordeling noodzakelijk is voor de schattingen waarvan tijdens de controle van de voorgaande verslagperiode is vastgesteld dat zij een hoge mate van schattingsonzekerheid inhouden, of voor de schattingen die ten opzichte van de voorgaande verslagperiode significant zijn gewijzigd. Aan de andere kant kan de accountant bijvoorbeeld voor schattingen die voortkomen uit de vastlegging van routinematige en terugkerende transacties van oordeel zijn dat het toepassen van cijferanalyses als risico-inschattingswerkzaamheden volstaat voor het doel van deze beoordeling.

A43 Voor schattingen van de reële waarde en andere schattingen die op de actuele situatie op de waarderingsdatum zijn gebaseerd, kan meer variatie bestaan tussen de in de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode opgenomen reële waarde en het resultaat of het bedrag dat ten behoeve van de huidige verslagperiode werd herschat. Dit komt doordat de waarderingsdoelstelling voor dergelijke schattingen te maken heeft met percepties omtrent de

---

[331] Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 32(b)(ii).

waarde op een bepaald tijdstip, die significant en snel kunnen veranderen als de omgeving waarin de entiteit actief is, verandert. Daarom kan de accountant de beoordeling richten op het verkrijgen van informatie die relevant zou zijn bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang. In bepaalde gevallen is het bijvoorbeeld mogelijk dat het verwerven van inzicht in veranderingen in veronderstellingen van marktpartijen die van invloed zijn geweest op het resultaat van een schatting van de reële waarde in een voorgaande verslagperiode waarschijnlijk geen relevante informatie voor controledoeleinden oplevert. In dat geval kan het overwegen van de uitkomst van schattingen van de reële waarde in een voorgaande verslagperiode meer gericht worden op het begrijpen van de effectiviteit van het schattingsproces dat in de voorgaande verslagperiode door het management werd gehanteerd, dat wil zeggen het *track record* van het management, op basis waarvan de accountant de waarschijnlijke effectiviteit van het door het management in de huidige verslagperiode gehanteerde schattingsproces kan inschatten.

A44 Een verschil tussen het schattingsresultaat en het bedrag dat in de financiële overzichten van een voorgaande verslagperiode is opgenomen, vormt niet noodzakelijkerwijs een afwijking in de financiële overzichten over die voorgaande verslagperiode. Het kan echter wel een afwijking zijn als bijvoorbeeld het verschil voortkomt uit informatie waarover het management beschikte toen de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode werden afgerond, dan wel informatie waarvan redelijkerwijze kon worden verwacht dat deze bij de opstelling van die financiële overzichten was verkregen en in aanmerking genomen. Veel stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten leidraden voor het maken van een onderscheid tussen wijzigingen in schattingen die afwijkingen vormen en wijzigingen in schattingen die geen afwijkingen vormen, alsmede voor de te volgen verwerkingswijze.

Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

Schattingsonzekerheid (Zie Par. 10)

A45 De mate van schattingsonzekerheid kan onder meer worden beïnvloed door:
- de mate waarin de schatting afhankelijk is van inschatting;
- de gevoeligheid van de schatting voor veranderingen in veronderstellingen;
- het bestaan van erkende waarderingstechnieken die de schattingsonzekerheid kunnen beperken (hoewel de subjectiviteit van de als *inputs* gehanteerde veronderstellingen aanleiding kan geven tot schattingsonzekerheid);
- de duur van de prognoseperiode, alsmede de relevantie van gegevens afgeleid uit gebeurtenissen in het verleden voor het voorspellen van toekomstige gebeurtenissen;
- de beschikbaarheid van betrouwbare gegevens afkomstig van externe bronnen;
- de mate waarin de schatting is gebaseerd op waarneembare dan wel niet-waarneembare *inputs*.

De mate van schattingsonzekerheid kan van invloed zijn op de mate waarin de schatting vatbaar is voor tendentie.

A46 Bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang kan de accountant onder meer ook rekening houden met:
- de feitelijke of verwachte orde van grootte van een schatting;
- het vastgelegde bedrag van de schatting (dat wil zeggen de puntschatting van het management) ten opzichte van het bedrag dat door de accountant als vastlegging werd verwacht;
- de vraag of het management bij het maken van de schatting een deskundige heeft ingeschakeld;
- het resultaat van de beoordeling van schattingen uit een voorgaande verslagperiode.

Grote schattingsonzekerheid en significante risico's (Zie Par. 11)

A47 Voorbeelden van schattingen die mogelijk met een grote schattingsonzekerheid gepaard gaan, zijn:
- schattingen die in hoge mate afhankelijk zijn van oordeelsvorming, bijvoorbeeld over het resultaat van een lopende rechtszaak of het bedrag en de timing van toekomstige kasstromen hangen af van onzekere gebeurtenissen in de verre toekomst;
- schattingen die niet met behulp van erkende waarderingstechnieken zijn berekend;
- schattingen waarbij de resultaten van de beoordeling door de accountant van soortgelijke schattingen die in de financiële overzichten van een voorgaande verslagperiode zijn opgenomen duiden op een substantieel verschil tussen de oorspronkelijke schatting en het feitelijke resultaat;
- schattingen van de reële waarde waarvoor een zeer gespecialiseerd, door de entiteit ontwikkeld model wordt gebruikt of waarvoor er geen waarneembare *inputs* zijn.

A48 Een schijnbaar niet van materieel belang zijnde schatting kan resulteren in een afwijking van materieel belang als gevolg van de schattingsonzekerheid die ermee samenhangt, met andere

woorden de omvang van het bedrag dat als schatting in de financiële overzichten is opgenomen of toegelicht is mogelijk geen indicatie voor de schattingsonzekerheid die ermee samenhangt.

A49 In bepaalde omstandigheden is de schattingsonzekerheid zo groot dat geen redelijke schatting kan worden gemaakt. Daarom kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving verbieden dat het element in de financiële overzichten wordt opgenomen of dat het tegen reële waarde wordt gewaardeerd. In dergelijke gevallen hebben de significante risico's niet alleen betrekking op de vraag of een schatting dient te worden opgenomen of tegen reële waarde moet worden gewaardeerd, maar ook op de adequaatheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. Wat dergelijke schattingen betreft, kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisen dat de schattingen en de grote schattingsonzekerheid die ermee samenhangt worden toegelicht (Zie Par. , A121, A122 en A123).

A50 Als de accountant vaststelt dat een schatting aanleiding geeft tot een significant risico, wordt van de accountant vereist dat hij inzicht verkrijgt in de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit, met inbegrip van de interne beheersingsactiviteiten[332].

A51 In bepaalde gevallen kan de schattingsonzekerheid aanzienlijke twijfel doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te waarborgen. Standaard 570[333] stelt vereisten vast en verschaft leidraden in dergelijke situaties.

Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 12)

A52 Standaard 330 vereist dat de accountant controlewerkzaamheden opzet en uitvoert waarvan de aard, timing en omvang inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot schattingen op het niveau van zowel financiële overzichten als beweringen[334]. De paragrafen A53 en A115 zijn alleen gericht op specifieke manieren van inspelen op het niveau van beweringen.

Het toepassen van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 12(a))

A53 Veel stelsels inzake financiële verslaggeving schrijven bepaalde voorwaarden voor de opname van schattingen voor en specificeren de methoden voor het maken van schattingen en voor vereiste toelichtingen. Deze vereisten kunnen complex zijn en vereisen de toepassing van oordeelsvorming. Op basis van het inzicht dat bij de uitvoering van risico-inschattingswerkzaamheden is verkregen, richt de aandacht van de accountant zich op de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die vatbaar zijn voor verkeerde toepassing of afwijkende interpretaties.

A54 Het bepalen of het management de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op passende wijze heeft toegepast is deels gebaseerd op het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving. Zo kan de waardering van de reële waarde van sommige elementen, zoals immateriële vaste activa die bij een bedrijfscombinatie zijn verworven, bijzondere overwegingen met zich meebrengen die door de aard van de entiteit en haar activiteiten worden beïnvloed.

A55 In bepaalde gevallen kunnen aanvullende controlewerkzaamheden, zoals het inspecteren door de accountant van de huidige fysieke toestand van een actief, noodzakelijk zijn om vast te stellen of het management de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op passende wijze heeft toegepast.

A56 Bij het toepassen van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving moet het management rekening houden met veranderingen in de omgeving of omstandigheden die op de entiteit van invloed zijn. Zo kan de introductie van een actieve markt voor een bepaalde categorie activa of verplichtingen erop wijzen dat het gebruik van verdisconteerde kasstromen voor het schatten van de reële waarde van dergelijke activa of verplichtingen niet langer passend is.

Consistentie in methoden en basis voor wijzigingen (Zie Par. 12(b))

A57 De beoordeling door de accountant van een wijziging in een schatting of in de methode voor het maken van een schatting ten opzichte van de voorgaande verslagperiode is belangrijk omdat een wijziging die niet gebaseerd is op een verandering in omstandigheden of nieuwe informatie als arbitrair wordt beschouwd. Arbitraire wijzigingen in een schatting resulteren in financiële overzichten die in de tijd gezien niet consistent zijn en kunnen aanleiding geven tot een afwijking

[332] Standaard 315, paragraaf 29.
[333] Standaard 570, *Continuïteit*.
[334] Standaard 330, paragraaf5 en 6.

in de financiële overzichten dan wel een indicatie vormen voor mogelijke tendentiebij het management.

A58 Het management is vaak in staat een goede reden aan te voeren voor een wijziging in een schatting of in de methode voor het maken van een schatting ten opzichte van een andere verslagperiode op basis van een verandering in omstandigheden. Wat een goede reden vormt en hoe adequaat de onderbouwing van de bewering van het management is dat er een verandering in omstandigheden is opgetreden die een wijziging in een schatting of in de methode voor het maken van een schatting rechtvaardigt, is een kwestie van oordeelsvorming.

Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 13)

A59 De beslissing van de accountant over de in paragraaf 13 genoemde acties die, afzonderlijk of in combinatie met elkaar, moeten worden ondernomen om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang, kan onder meer worden beïnvloed door:
- de aard van de schatting, met inbegrip van de vraag of deze voortkomt uit routinematige of niet-routinematige transacties;
- de vraag of van de controlemaatregel(en) wordt verwacht dat zij de accountant op effectieve wijze voldoende en geschikte controle-informatie oplevert (opleveren);
- het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang, met inbegrip van de vraag of het ingeschatte risico een significant risico is.

A60 Bijvoorbeeld bij het evalueren van de redelijkheid van de voorziening voor dubieuze vorderingen kunnen effectieve controlewerkzaamheden bestaan uit het beoordelen van latere geldontvangsten in combinatie met andere werkzaamheden. Als de schattingsonzekerheid die met het maken van een bepaalde schatting samenhangt groot is, bijvoorbeeld een schatting op basis van een intern ontwikkeld model waarvoor niet-waarneembare *inputs* bestaan, kan het voorkomen dat een combinatie van de in paragraaf 13 genoemde manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

A61 Aanvullende leidraden ter toelichting van de omstandigheden waarin elk van de acties passend kan zijn, zijn vermeld in de paragrafen A62–A95.

Gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring (Zie Par. 13(a))

A62 Het vaststellen of gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring controle-informatie met betrekking tot de schatting verschaffen, kan een passende reactie zijn als verwacht wordt dat dergelijke gebeurtenissen:
- plaatsvinden; en
- controle-informatie verschaffen die de schatting bevestigt of ermee in strijd is.

A63 Gebeurtenissen die zich tot aan de datum van de controleverklaring voordoen, kunnen soms voldoende en geschikte controle-informatie over een schatting verschaffen. Zo kan de verkoop van de gehele voorraad van een verouderd product kort na het einde van de verslagperiode controle-informatie verschaffen met betrekking tot de schatting van de opbrengstwaarde van die voorraad. In dergelijke gevallen is het mogelijk niet nodig aanvullende controlewerkzaamheden met betrekking tot de schatting uit te voeren, mits voldoende en geschikte controle-informatie over de gebeurtenissen wordt verkregen.

A64 Voor bepaalde schattingen is het onwaarschijnlijk dat gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring controle-informatie met betrekking tot die schattingen verschaffen. De omstandigheden of gebeurtenissen met betrekking tot sommige schattingen ontwikkelen zich bijvoorbeeld over een langere periode. Vanwege de waarderingsdoelstelling van schattingen van de reële waarde is het ook mogelijk dat informatie na afloop van de verslagperiode de gebeurtenissen of omstandigheden op de balansdatum niet weerspiegelt, en dus mogelijk niet relevant is voor de schatting van de reële waarde. Paragraaf 13 vermeldt andere manieren die de accountant kan hanteren om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang.

A65 In bepaalde gevallen kunnen gebeurtenissen die strijdig zijn met de schatting erop wijzen dat het management ineffectieve processen voor het maken van schattingen hanteert of dat er bij het maken van schattingen tendentie bij het management bestaat.

A66 Ook al kan de accountant besluiten om deze benadering met betrekking tot bepaalde schattingen niet te volgen, van de accountant wordt vereist dat hij zich wel houdt aan Standaard 560.[335]. Van de accountant wordt vereist dat hij controlewerkzaamheden uitvoert die zijn opgezet om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat alle gebeurtenissen die zich tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring voordoen en een

[335] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*.

aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten vereisen, zijn geïdentificeerd[336] en op passende wijze in de financiële overzichten zijn weerspiegeld.[337] Omdat de waardering van veel schattingen die geen schattingen van de reële waarde zijn, gewoonlijk afhangt van het resultaat van toekomstige omstandigheden, transacties of gebeurtenissen, is het werk van de accountant overeenkomstig Standaard 560 bijzonder relevant.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A67 Als er een langere periode bestaat tussen de balansdatum en de datum van de controleverklaring kan de beoordeling door de accountant van de gebeurtenissen in deze periode een effectieve manier van inspelen zijn op schattingen die geen schattingen van de reële waarde zijn. Dit kan met name het geval zijn bij bepaalde kleinere entiteiten waarvan de bestuurder tevens eigenaar is, vooral als het management geen interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot schattingen heeft geformaliseerd.

Het toetsen van de wijze waarop het management een schatting heeft gemaakt (Zie Par. 13(b))

A68 Het toetsen van de wijze waarop het management een schatting heeft gemaakt en van de gegevens waarop deze is gebaseerd kan een passende manier van inspelen zijn als de schatting een schatting van de reële waarde is die voortkomt uit een model waarin zowel waarneembare als niet-waarneembare *inputs* worden gebruikt. Het kan ook een passende methode van inspelen zijn als bijvoorbeeld:
- de schatting voortkomt uit de routinematige verwerking van gegevens door het administratieve systeem van de entiteit;
- de beoordeling door de accountant van soortgelijke schattingen in de financiële overzichten van een voorgaande verslagperiode erop wijst dat het door het management in de huidige periode gehanteerde proces waarschijnlijk effectief is;
- de schatting gebaseerd is op een groot aantal soortgelijke elementen die afzonderlijk niet significant zijn.

A69 Het toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt, kan bijvoorbeeld het volgende inhouden:
- het toetsen in hoeverre de gegevens waarop de schatting is gebaseerd, nauwkeurig, volledig en relevant zijn, en of de schatting naar behoren is vastgesteld met gebruikmaking van deze gegevens en van de veronderstellingen van het management;
- het overwegen van de bron, relevantie en betrouwbaarheid van externe gegevens of informatie, met inbegrip van gegevens en informatie die zijn verkregen van externe deskundigen die door het management zijn ingeschakeld om te helpen bij het maken van een schatting;
- het herberekenen van de schatting, alsmede het beoordelen van de interne consistentie van informatie over een schatting;
- het overwegen van de beoordelings- en goedkeuringsprocessen van het management.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A70 In kleinere entiteiten is het proces voor het maken van schattingen doorgaans minder gestructureerd dan in grotere entiteiten. Kleinere entiteiten met een actieve betrokkenheid van het management beschikken mogelijk niet over uitgebreide beschrijvingen van administratieve-verwerkingsprocedures, een geavanceerde administratie of schriftelijke beleidslijnen. Zelfs als de entiteit geen formele vastgestelde procedure heeft, betekent dit niet dat het management niet in staat is een basis te verschaffen op grond waarvan de accountant de schatting kan toetsen.

Het evalueren van de waarderingsmethode (Zie Par. 13(b)(i))

A71 Als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de waarderingsmethode niet voorschrijft, is het evalueren of de gehanteerde methode, met inbegrip van het eventueel gehanteerde model, in de gegeven omstandigheden passend is een kwestie van professionele oordeelsvorming.

A72 In dit kader kan de accountant bijvoorbeeld de volgende gelegenheden in aanmerking nemen:
- de beweegreden van het management voor de gekozen methode is redelijk;
- het management heeft de eventueel in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële

[336] Standaard 560, paragraaf 6.
[337] Standaard 560, paragraaf 8.

verslaggeving opgenomen criteria ter ondersteuning van de gekozen methode voldoende geëvalueerd en op passende wijze toegepast;
- de methode in de gegeven omstandigheden is passend gelet op de aard van het geschatte actief of de geschatte verplichting en de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die op schattingen betrekking hebben;
- de methode is passend voor de bedrijfstak, sector en omgeving waarin de entiteit actief is.

A73 In bepaalde gevallen kan het management hebben vastgesteld dat verschillende methoden leiden tot een aantal significant verschillende schattingen. In die gevallen kan het verwerven van inzicht in de wijze waarop de entiteit onderzoek heeft gedaan naar de oorzaken van deze verschillen, de accountant helpen bij het evalueren van de geschiktheid van de gekozen methode.

Het evalueren van het gebruik van modellen

A74 In bepaalde gevallen, met name bij het schatten van de reële waarde, kan het management gebruikmaken van een model. Of het gehanteerde model in de gegeven omstandigheden passend is, kan afhangen van een aantal factoren, zoals de aard van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de sector waarin zij actief is, alsmede van het specifieke actief dat of de specifieke verplichting die wordt gewaardeerd.

A75 De mate waarin de volgende overwegingen relevant zijn, is afhankelijk van de omstandigheden, met inbegrip van de vraag of het model er een is dat commercieel beschikbaar is voor gebruik in een bepaalde sector of bedrijfstak, dan wel een eigendomsrechtelijk beschermd model is. In bepaalde gevallen kan de entiteit een beroep doen op een deskundige om een model te ontwikkelen en te toetsen.

A76 Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant bij het toetsen van het model bijvoorbeeld ook overwegen of:
- het model vóór gebruik wordt gevalideerd, met periodieke beoordelingen om zeker te zijn dat het nog steeds geschikt is voor het beoogde gebruik. Het validatieproces van de entiteit kan een evaluatie inhouden van:
  - de theoretische deugdelijkheid en mathematische integriteit van het model, met inbegrip van de geschiktheid van de parameters van het model;
  - de consistentie en de volledigheid van de inputs van het model met de marktpraktijken;
  - de output van het model in vergelijking met feitelijke transacties.
- er passende beleidslijnen en procedures voor de beheersing van wijzigingen bestaan;
- het model periodiek wordt gekalibreerd en op validiteit wordt getoetst, in het bijzonder als de *inputs* subjectief zijn;
- aanpassingen worden aangebracht in de *output* van het model en, in het geval van schattingen van de reële waarde, of die aanpassingen de veronderstellingen weerspiegelen die marktpartijen in soortgelijke omstandigheden zouden hanteren;
- het model adequaat is gedocumenteerd, met inbegrip van de beoogde toepassingen en beperkingen van het model alsmede zijn belangrijkste parameters, vereiste *inputs* en resultaten van eventueel uitgevoerde validatieanalyses.

Door het management gehanteerde veronderstellingen (Zie Par. 13(b)(ii))

A77 De evaluatie door de accountant van de door het management gehanteerde veronderstellingen is slechts gebaseerd op informatie die voor de accountant beschikbaar is op het moment van de controle. Controlewerkzaamheden met betrekking tot veronderstellingen van het management worden uitgevoerd in het kader van de controle van de financiële overzichten van de entiteit en niet met het doel een oordeel te geven over de veronderstellingen zelf.

A78 Bij het evalueren van de redelijkheid van de door het management gehanteerde veronderstellingen kan de accountant bijvoorbeeld overwegen:
- of afzonderlijke veronderstellingen redelijk lijken;
- of de veronderstellingen onderling afhankelijk en intern consistent zijn;
- of de veronderstellingen redelijk lijken als ze collectief of in samenhang met andere veronderstellingen worden beschouwd, hetzij voor de betreffende schatting hetzij voor andere schattingen;
- of, in het geval van schattingen van de reële waarde, de veronderstellingen de waarneembare veronderstellingen in de markt op passende wijze weerspiegelen.

A79 De veronderstellingen waarop schattingen worden gebaseerd, kunnen het door het management verwachte resultaat van specifieke doelstellingen en strategieën weerspiegelen. In dergelijke gevallen kan de accountant controlewerkzaamheden uitvoeren om de redelijkheid van dergelijke veronderstellingen te evalueren door bijvoorbeeld te overwegen of de veronderstellingen consistent zijn met:
- de algemene economische omgeving en de economische omstandigheden van de entiteit;
- de plannen van de entiteit;

- veronderstellingen die in voorgaande verslagperioden zijn gemaakt, indien relevant;
- de ervaring van de entiteit of eerdere situaties waarmee de entiteit is geconfronteerd, voor zover deze informatie uit het verleden representatief kan worden geacht voor toekomstige situaties of gebeurtenissen;
- andere door het management gehanteerde veronderstellingen met betrekking tot de financiële overzichten.

A80 De redelijkheid van de gehanteerde veronderstellingen kan afhankelijk zijn van het voornemen en mogelijkheid van het management om bepaalde handelingen uit te voeren. Het management documenteert vaak plannen en intenties met betrekking tot bepaalde activa of verplichtingen, en het is mogelijk dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dit van het management vereist. Hoewel de omvang van de te verkrijgen controle-informatie over het voornemen en de mogelijkheid van het management een kwestie van professionele oordeelsvorming is, kunnen de werkzaamheden van de accountant het volgende inhouden:

- een beoordeling van de uitvoering door het management van zijn in het verleden uitgesproken intenties;
- een beoordeling van schriftelijke plannen en andere documentatie, met inbegrip van, indien van toepassing, formeel goedgekeurde budgetten, autorisaties of notulen;
- een verzoek om inlichtingen bij het management omtrent zijn redenen voor een bepaalde handeling;
- een evaluatie van gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring;
- een evaluatie van de mogelijkheid van de entiteit om een bepaalde handeling uit te voeren gegeven de economische omstandigheden van de entiteit, met inbegrip van de implicaties van haar bestaande verbintenissen.

Het is echter mogelijk dat bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving niet toestaan dat bij het maken van schattingen rekening wordt gehouden met intenties of plannen van het management. Dit is vaak het geval bij schattingen van de reële waarde omdat de waarderingsdoelstelling vereist dat veronderstellingen de door marktpartijen gehanteerde veronderstellingen weerspiegelen.

A81 Naast de hierboven genoemde punten, indien van toepassing, kan de accountant bij het evalueren van de redelijkheid van door het management gehanteerde veronderstellingen die ten grondslag liggen aan schattingen van de reële waarde bijvoorbeeld ook rekening houden met de volgende punten:

- indien relevant, of en, zo ja, hoe het management marktspecifieke inputs heeft opgenomen in de ontwikkeling van veronderstellingen;
- of de veronderstellingen consistent zijn met waarneembare marktomstandigheden en met de kenmerken van het actief dat of de verplichting die tegen reële waarde wordt gewaardeerd;
- of de bronnen van veronderstellingen van marktpartijen relevant en betrouwbaar zijn, alsmede hoe het management de te hanteren veronderstellingen heeft gekozen als er verschillende veronderstellingen van marktpartijen bestaan;
- indien passend, of en, zo ja, op welke wijze het management rekening heeft gehouden met gehanteerde veronderstellingen in, of informatie over, vergelijkbare transacties, activa of verplichtingen.

A82 Verder kunnen schattingen van de reële waarde zowel waarneembare als niet-waarneembare *inputs* omvatten. Als schattingen van de reële waarde op niet-waarneembare *inputs* zijn gebaseerd, kan de accountant bijvoorbeeld overwegen hoe het management de volgende zaken onderbouwt:

- de vaststelling van de kenmerken van voor de schatting relevante marktpartijen;
- aanpassingen die het management in zijn eigen veronderstellingen heeft aangebracht om zijn visie weer te geven op veronderstellingen die marktpartijen zouden hanteren;
- of het management de beste informatie die in de gegeven omstandigheden beschikbaar is, heeft verwerkt;
- indien van toepassing, de wijze waarop de veronderstellingen van het management rekening houden met vergelijkbare transacties, activa of verplichtingen.

Als er niet-waarneembare *inputs* zijn, is het waarschijnlijker dat de evaluatie door de accountant van de veronderstellingen moet worden gecombineerd met andere manieren van inspelen op de conform paragraaf 13 ingeschatte risico's teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. In dergelijke gevallen kan het noodzakelijk zijn dat de accountant andere controlewerkzaamheden uitvoert, bijvoorbeeld het onderzoeken van documentatie ter onderbouwing van de beoordeling en goedkeuring van de schatting door de passende managementniveaus en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen.

A83 Bij het evalueren van de redelijkheid van de veronderstellingen ter onderbouwing van een schatting kan de accountant een of meer significante veronderstellingen vaststellen. Dit kan erop wijzen dat de schatting een hoge mate van schattingsonzekerheid heeft en derhalve aanleiding kan geven tot een significant risico. Aanvullende manieren om op significante risico's in te

spelen worden in de paragrafen A102 tot A115 beschreven.

Het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 13(c))

A84 Het toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt, kan een passende manier van inspelen zijn als het proces van het management goed is opgezet, geïmplementeerd en onderhouden, bijvoorbeeld:
- er bestaan interne beheersingsmaatregelen voor de beoordeling en goedkeuring van schattingen door de passende managementniveaus en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen;
- de schatting komt voort uit de routinematige verwerking van gegevens door het administratieve systeem van de entiteit.

A85 Het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen is vereist als:
a. de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen de verwachting inhoudt dat de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het proces effectief werken; of
b. gegevensgerichte controles op zich niet voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen verschaffen.[338]

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A86 Het is mogelijk dat in kleinere entiteiten interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het schattingsproces bestaan, maar de wijze waarop ze werken verschilt. Verder kunnen kleinere entiteiten bepalen dat bepaalde soorten interne beheersingsmaatregelen niet nodig zijn omdat het management actief betrokken is bij het proces van financiële verslaggeving. In het geval van zeer kleine entiteiten is het echter mogelijk dat de accountant niet veel interne beheersingsmaatregelen kan vaststellen. Daarom zal de manier waarmee de accountant op de ingeschatte risico's inspeelt waarschijnlijk gegevensgericht zijn, waarbij de accountant een of meer van de andere in paragraaf 13 genoemde werkzaamheden uitvoert.

Het ontwikkelen van een puntschatting of interval (Zie Par. 13(d))

A87 Het ontwikkelen van een puntschatting of interval voor het evalueren van een puntschatting door het management kan een passende manier van inspelen zijn als bijvoorbeeld:
- een schatting niet voortkomt uit de routinematige verwerking van gegevens door het administratieve systeem;
- de beoordeling door de accountant van soortgelijke schattingen in de financiële overzichten van een voorgaande verslagperiode erop wijst dat het onwaarschijnlijk is dat het proces van het management in de huidige verslagperiode effectief zal zijn;
- de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit binnen en met betrekking tot de processen van het management voor het vaststellen van schattingen niet goed zijn opgezet of niet naar behoren zijn geïmplementeerd;
- gebeurtenissen of transacties tussen de einddatum van de verslagperiode en de datum van de controleverklaring in tegenspraak zijn met de puntschatting door het management;
- alternatieve bronnen van relevante gegevens beschikbaar zijn voor de accountant die voor het bepalen van een puntschatting of interval kunnen worden gebruikt.

A88 Zelfs als de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit goed zijn opgezet en naar behoren zijn geïmplementeerd, kan het ontwikkelen van een puntschatting of interval een effectieve of efficiënte manier zijn om op de ingeschatte risico's in te spelen. In andere situaties kan de accountant deze benadering overwegen als onderdeel van het bepalen of verdere werkzaamheden nodig zijn en, zo ja, de aard en omvang daarvan.

A89 De door de accountant gekozen benadering voor het ontwikkelen van een puntschatting of interval kan verschillen op basis van wat in de gegeven omstandigheden het meest effectief wordt geacht. De accountant kan bijvoorbeeld in eerste instantie een voorlopige puntschatting ontwikkelen, en vervolgens de gevoeligheid van die schatting voor veranderingen in veronderstellingen inschatten om een interval vast te stellen waarmee de puntschatting van het management wordt geëvalueerd. Als alternatief kan de accountant beginnen met het ontwikkelen van een interval teneinde, indien mogelijk, een puntschatting te bepalen.

A90 De mogelijkheid van de accountant om een puntschatting te ontwikkelen, in tegenstelling tot een interval, hangt af van verschillende factoren, met inbegrip van het gehanteerde model, de aard en de omvang van de beschikbare gegevens en de schattingsonzekerheid die met het maken van de schatting samenhangt. Verder kan de beslissing om een puntschatting of interval

[338] Standaard 330, paragraaf 8.

te ontwikkelen worden beïnvloed door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dat mogelijk voorschrijft welke puntschatting na beschouwing van de alternatieve resultaten en veronderstellingen moet worden gehanteerd, of welke specifieke waarderingsmethode moet worden gehanteerd (bijvoorbeeld het gebruik van een verdisconteerde kansgewogen verwachte waarde).

A91 De accountant kan een puntschatting of interval op verschillende manieren ontwikkelen, bijvoorbeeld door:
- een model te gebruiken, bijvoorbeeld een model dat commercieel beschikbaar is voor gebruik in een bepaalde sector of bedrijfstak, dan wel een eigendomsrechtelijk beschermd of door de accountant ontwikkeld model;
- de overweging door het management van alternatieve veronderstellingen of resultaten verder te ontwikkelen, bijvoorbeeld door andere veronderstellingen te introduceren;
- een persoon met gespecialiseerde deskundigheid in dienst te nemen of in te schakelen om het model te ontwikkelen of uit te voeren, of om relevante veronderstellingen te verschaffen;
- te refereren aan andere vergelijkbare situaties, transacties of gebeurtenissen dan wel, indien relevant, aan markten voor vergelijkbare activa of verplichtingen.

Inzicht verkrijgen in de veronderstellingen of methode van het management (Zie Par. 13(d)(i))

A92 Als de accountant een puntschatting of interval maakt en gebruikmaakt van veronderstellingen of een methode verschillend van die welke door het management worden (wordt) gebruikt, vereist paragraaf 13(d)(i)) dat de accountant voldoende inzicht verkrijgt in de door het management gehanteerde veronderstellingen of methode bij het maken van de schatting. Dit inzicht verschaft de accountant informatie die relevant kan zijn voor zijn ontwikkeling van een passende puntschatting of een passend interval. Verder helpt dit de accountant om eventuele significante verschillen ten opzichte van de puntschatting van het management te begrijpen en evalueren. Er kan bijvoorbeeld een verschil ontstaan omdat de accountant andere maar even geldige veronderstellingen hanteerde in vergelijking met de door het management gehanteerde veronderstellingen. Dit kan aantonen dat de schatting in hoge mate gevoelig is voor bepaalde veronderstellingen en derhalve onderhevig is aan een hoge schattingsonzekerheid, wat erop wijst dat de schatting een significant risico kan vormen. Aan de andere kant kan er een verschil ontstaan als gevolg van een feitelijke fout die door het management is gemaakt. Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant het bij het trekken van conclusies nuttig achten om met het management van gedachten te wisselen over de basis van de gehanteerde veronderstellingen en de validiteit daarvan, alsmede over het eventuele verschil in de benadering die bij het maken van de schatting is gevolgd.

Verkleinen van een interval (Zie Par. 13(d)(ii))

A93 Als de accountant concludeert dat het passend is een interval te hanteren om de redelijkheid van de puntschatting van het management te evalueren (het door de accountant gehanteerde interval), vereist paragraaf 13(d)(ii) dat het genoemde interval alle ‘redelijke uitkomsten’ omvat, in plaats van alle mogelijke uitkomsten. Het interval kan niet alle mogelijke uitkomsten omvatten wil het bruikbaar zijn, omdat het anders te groot is om effectief te zijn voor de doeleinden van de controle. Het door de accountant gehanteerde interval is bruikbaar en effectief als het klein genoeg is om hem in staat te stellen te concluderen of de schatting een afwijking bevat.

A94 Een interval dat dusdanig is verkleind dat het gelijk is aan of kleiner is dan het niveau van uitvoeringsmaterialiteit, is gewoonlijk adequaat voor het evalueren van de redelijkheid van de puntschatting van het management. Met name in bepaalde sectoren kan een dergelijke verkleining echter onmogelijk zijn. Dit sluit niet noodzakelijkerwijs de opname van de schatting uit. Het kan er echter op wijzen dat de met de schatting verbonden schattingsonzekerheid zodanig is dat deze een significant risico doet ontstaan. Aanvullende manieren om op significante risico’s in te spelen worden in de paragrafen A102 tot A115 beschreven.

A95 Het interval kan zodanig worden verkleind dat alle schattingsresultaten binnen het interval als redelijk worden beschouwd door:
a. de schattingsresultaten aan de uiteinden van het interval die de accountant onwaarschijnlijk acht uit het interval te verwijderen; en
b. het interval op basis van de beschikbare controle-informatie verder te verkleinen tot de accountant tot de conclusie komt dat alle resultaten binnen het interval redelijk lijken. In bepaalde zeldzame gevallen kan de accountant in staat zijn het interval zodanig te verkleinen dat de controle-informatie een puntschatting oplevert.

Overwegen of specialistische vaardigheden en kennis vereist zijn (Zie Par. 14)

A96 Bij het plannen van de controle wordt van de accountant vereist dat hij de aard, timing en

omvang vaststelt van de middelen die nodig zijn om de controleopdracht uit te voeren[339]. Dit kan zo nodig de betrokkenheid inhouden van personen met specialistische vaardigheden of kennis. Bovendien vereist Standaard 220 dat de opdrachtpartner ervan overtuigd is dat het opdrachtteam en de eventuele door de accountant aangestelde externe deskundigen die geen deel uitmaken van het opdrachtteam, samen beschikken over de passende competenties en bekwaamheden om de controleopdracht uit te voeren[340]. Tijdens de controle van schattingen kan de accountant in het licht van zijn ervaring en de omstandigheden van de opdracht tot de vaststelling komen dat een of meer aspecten van de schattingen specialistische vaardigheden en kennis vereisen.

A97 De overweging door de accountant of specialistische vaardigheden en kennis vereist zijn, kan bijvoorbeeld worden beïnvloed door:

- de aard van het onderliggende actief, de onderliggende verplichting of de onderliggende eigen-vermogen-component in een specifieke sector of bedrijfstak (bijvoorbeeld delfstoffenlagen, agrarische activa, complexe financiële instrumenten);
- een hoge mate van schattingsonzekerheid;
- complexe berekeningen of gespecialiseerde modellen die worden toegepast, bijvoorbeeld bij het schatten van de reële waarde als er geen waarneembare markt bestaat;
- de complexiteit van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot schattingen, met inbegrip van de vraag of er gebieden zijn waarvan bekend is dat ze onderhevig zijn aan verschillende interpretaties of waar de praktische uitwerking inconsistent of in ontwikkeling is;
- de werkzaamheden die de accountant voornemens is uit te voeren om op ingeschatte risico's in te spelen.

A98 Voor het grootste deel van de schattingen, zelfs als er schattingsonzekerheid bestaat, is het onwaarschijnlijk dat specialistische vaardigheden of kennis vereist zijn. Het is bijvoorbeeld niet waarschijnlijk dat specialistische vaardigheden of kennis noodzakelijk zijn voor een accountant om een voorziening voor dubieuze vorderingen te evalueren.

A99 De accountant bezit mogelijk niet de vereiste specialistische vaardigheden of kennis als de aangelegenheid betrekking heeft op een ander gebied dan administratieve verwerking of controle en kan genoodzaakt zijn hiervoor een beroep te doen op een deskundige. Standaard 620[341] stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor het bepalen van de noodzaak om een deskundige in dienst te nemen of in te schakelen en voor het bepalen van de verantwoordelijkheden van de accountant als hij gebruik maakt van de werkzaamheden van een deskundige.

A100 Verder kan de accountant in bepaalde gevallen besluiten dat het noodzakelijk is specialistische vaardigheden of kennis te verkrijgen met betrekking tot specifieke gebieden van administratieververwerking of controle. Personen met dergelijke vaardigheden of kennis kunnen door het kantoor van de accountant in dienst worden genomen of kunnen worden ingeschakeld vanuit een externe organisatie die geen deel uitmaakt van het kantoor van de accountant. Als dergelijke personen in het kader van de opdracht controlewerkzaamheden uitvoeren, maken zij deel uit van het opdrachtteam en zijn ze derhalve onderworpen aan de vereisten van Standaard 220.

A101 Afhankelijk van het inzicht van de accountant en zijn werkervaring met de door hem ingeschakelde deskundige of de andere personen met specialistische vaardigheden of kennis kan de accountant het passend achten om aangelegenheden zoals de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met de betrokken personen te bespreken om ervoor te zorgen dat hun werkzaamheden relevant zijn voor de doeleinden van de controle.

Verdere gegevensgerichte controles om op significante risico's in te spelen (Zie Par. 15)

A102 Bij het controleren van schattingen die aanleiding geven tot significante risico's zijn verdere gegevensgerichte controles van de accountant gericht op het evalueren van:

a. de wijze waarop het management het effect van de schattingsonzekerheid die met de schatting samenhangt alsmede het effect dat deze onzekerheid kan hebben op de geschiktheid van de opname van de schatting in de financiële overzichten, heeft ingeschat; en
b. de adequaatheid van de daarmee verband houdende toelichtingen.

---

[339] Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 8(e).
[340] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 14.
[341] Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.*

Schattingsonzekerheid

Overwegen door het management van de schattingsonzekerheid (Zie Par. 15(a))

A103 Het management kan alternatieve veronderstellingen of resultaten van de schattingen evalueren door middel van een aantal methoden, afhankelijk van de omstandigheden. Een van de door het management gehanteerde mogelijke methoden is het uitvoeren van een gevoeligheidsanalyse. Dit zou kunnen inhouden dat wordt nagegaan op welke wijze het bedrag van een schatting varieert met verschillende veronderstellingen. Zelfs bij tegen reële waarde gewaardeerde schattingen kan er een variatie zijn omdat verschillende marktpartijen verschillende veronderstellingen zullen hanteren. Een gevoeligheidsanalyse zou kunnen leiden tot de ontwikkeling van een aantal mogelijke resultaten, die soms door het management worden gekenmerkt als een interval van resultaten, zoals 'pessimistische' en 'optimistische' scenario's.

A104 Een gevoeligheidsanalyse kan aantonen dat een schatting niet gevoelig is voor veranderingen in bepaalde veronderstellingen. Anderzijds kan een gevoeligheidsanalyse aantonen dat de schatting gevoelig is voor een of meer veronderstellingen, waarop de accountant zich vervolgens concentreert.

A105 Dit heeft niet de bedoeling te suggereren dat een bepaalde methode om met schattingsonzekerheid om te gaan (zoals een gevoeligheidsanalyse) geschikter is dan een andere methode, of dat het overwegen door het management van alternatieve veronderstellingen of resultaten moet worden uitgevoerd door middel van een gedetailleerd proces dat door uitgebreide documentatie wordt onderbouwd. In plaats daarvan is het belangrijk of het management heeft ingeschat hoe schattingsonzekerheid van invloed kan zijn op de schatting, niet de specifieke manier waarop dit is gebeurd. Als het management geen alternatieve veronderstellingen of resultaten heeft overwogen, kan het derhalve voor de accountant noodzakelijk zijn om met het management te praten over, en onderbouwing te vragen voor, de wijze waarop het management is omgegaan met de effecten van de schattingsonzekerheid die met de schatting samenhangt.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A106 Het is mogelijk dat kleinere entiteiten gebruikmaken van eenvoudige middelen om de schattingsonzekerheid in te schatten. In aanvulling op de beoordeling door de accountant van de beschikbare documentatie kan hij andere controle-informatie verkrijgen omtrent de overweging door het management van alternatieve veronderstellingen of resultaten door bij het management om inlichtingen te verzoeken. Daarnaast bezit het management mogelijk niet de deskundigheid om alternatieve resultaten te overwegen of om anderszins om te gaan met de schattingsonzekerheid die met de schatting samenhangt. In dergelijke gevallen kan de accountant aan het management uitleg geven over het proces, de verschillende daarvoor beschikbare methoden en de documentatie daarvan. Dit zou echter niets veranderen aan de verantwoordelijkheden van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.

Significante veronderstellingen (Zie Par. 15(b))

A107 Een bij het maken van een schatting gehanteerde veronderstelling kan significant worden geacht als een redelijke variatie in de veronderstelling een van materieel belang zijnde invloed zou kunnen hebben op de waardering van de schatting.

A108 Significante veronderstellingen die gebaseerd zijn op de kennis van het management kunnen worden onderbouwd vanuit de doorlopende processen van het management voor strategische analyse en risicomanagement. Zelfs zonder formeel vastgestelde processen, zoals dat het geval kan zijn bij kleinere entiteiten, kan de accountant in staat zijn de veronderstellingen te evalueren door het verzoeken om inlichtingen bij en het houden van besprekingen met het management, naast andere controlewerkzaamheden, teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

A109 De overwegingen van de accountant bij het evalueren van door het management gemaakte veronderstellingen zijn beschreven in de paragrafen A77 tot A83.

Het voornemen en de mogelijkheid van het management (Zie Par. 15(c))

A110 De overwegingen van de accountant met betrekking tot door het management gemaakte veronderstellingen, alsmede het voornemen en de mogelijkheid van het management zijn beschreven in de paragrafen A13 en A80.

Het ontwikkelen van een interval (Zie Par. 16)

A111 Bij het opstellen van de financiële overzichten kan het management zich ervan hebben vergewist dat het op adequate wijze is omgegaan met de effecten van schattingsonzekerheid die samenhangt met de schattingen die aanleiding geven tot significante risico's. In bepaalde omstandigheden is het echter mogelijk dat de accountant de inspanningen van het management als inadequaat beschouwt. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als op grond van de oordeelsvorming van de accountant:
- geen voldoende en geschikte controle-informatie kon worden verkregen via de evaluatie door de accountant van de wijze waarop het management met de effecten van schattingsonzekerheid is omgegaan;
- het noodzakelijk is verder onderzoek te verrichten naar de mate van schattingsonzekerheid die met een schatting samenhangt, bijvoorbeeld als de accountant kennis heeft van een ruime variatie in resultaten voor soortgelijke schattingen in soortgelijke omstandigheden;
- het onwaarschijnlijk is dat andere controle-informatie kan worden verkregen, bijvoorbeeld door het beoordelen van gebeurtenissen die zich tot aan de datum van de controleverklaring hebben voorgedaan;
- er mogelijk indicaties zijn voor tendentie bij het management bij het maken van schattingen.

A112 De punten die de accountant bij het in dit kader bepalen van een interval moet overwegen, zijn beschreven in de paragrafen A87 tot A95.

Criteria voor opname en waardering

Opname van schattingen in de financiële overzichten (Zie Par. 17(a))

A113 Als het management in de financiële overzichten een schatting heeft opgenomen, moet de evaluatie door de accountant zich toespitsen op de vraag of de waardering van de schatting voldoende betrouwbaar is om aan de opnamecriteria van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving te voldoen.

A114 In het geval van schattingen die niet zijn opgenomen, moet de evaluatie door de accountant zich toespitsen op de vraag of al dan niet aan de opnamecriteria van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is voldaan. Zelfs als een schatting niet is opgenomen en de accountant tot de conclusie komt dat deze verwerkingswijze passend is, kan het nodig zijn de omstandigheden in de toelichtingen op de financiële overzichten uiteen te zetten. De accountant kan ook bepalen dat het nodig is de aandacht van de lezer te vestigen op een significante onzekerheid door aan de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden toe te voegen. Standaard 706[342] stelt vereisten vast en verschaft leidraden met betrekking tot dergelijke paragrafen.

Waarderingsgrondslag voor de schattingen (Zie Par. 17(b))

A115 Wat schattingen van de reële waarde betreft, veronderstellen bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving dat de reële waarde betrouwbaar kan worden bepaald als voorwaarde voor het vereisen of toestaan van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop. In sommige gevallen kan deze veronderstelling worden verworpen als er bijvoorbeeld geen passende waarderingsmethode of -grondslag bestaat. In dergelijke gevallen moet de evaluatie door de accountant zich toespitsen op de vraag of de basis van het management voor het verwerpen van de in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving uiteengezette veronderstelling met betrekking tot het gebruik van de reële waarde passend is.

Het evalueren van de redelijkheid van schattingen en het vaststellen van afwijkingen (Zie Par. 18)

A116 Op basis van de verkregen controle-informatie kan de accountant tot de conclusie komen dat de informatie wijst op een schatting die verschilt van de puntschatting van het management. Als de controle-informatie een onderbouwing is voor een puntschatting, vormt het verschil tussen de puntschatting van de accountant en die van het management een afwijking. Als de accountant tot de conclusie is gekomen dat het gebruik van zijn interval voldoende en geschikte controle-informatie verschaft, wordt een puntschatting van het management die buiten dat interval ligt, niet door controle-informatie onderbouwd. In dergelijke gevallen is de

[342] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

afwijking niet kleiner dan het verschil tussen de puntschatting van het management en het dichtstbijzijnde punt van het door de accountant gehanteerde interval.

A117 Als het management een schatting, of de methode om die schatting te maken, ten opzichte van de voorgaande verslagperiode heeft gewijzigd op basis van een subjectieve inschatting dat de omstandigheden zijn veranderd, kan de accountant op basis van de controle-informatie tot de conclusie komen dat de schatting een afwijking bevat als gevolg van een arbitraire wijziging door het management, of kan hij dit beschouwen als een indicatie voor mogelijke tendentie bij het management (zie de paragrafen A124 en A125).

A118 Standaard 450[343] verschaft leidraden voor het onderscheiden van afwijkingen in het kader van de evaluatie door de accountant van het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten. Wat schattingen betreft, kan een afwijking veroorzaakt door fraude of een fout ontstaan als gevolg van:

- afwijkingen waarover geen twijfel bestaat (feitelijke afwijkingen);
- verschillen die ontstaan uit oordeelsvormingen van het management met betrekking tot schattingen die de accountant als onredelijk beschouwt, dan wel door de keuze of toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving die de accountant als niet-passend beschouwt (afwijkingen als gevolg van beoordelingen);
- de beste schatting door de accountant van afwijkingen in populaties waarbij in controle-steekproeven geïdentificeerde afwijkingen worden geprojecteerd op het geheel van de populaties waaruit de steekproeven zijn getrokken (geprojecteerde afwijkingen).

In bepaalde gevallen met betrekking tot schattingen kan een afwijking ontstaan als gevolg van een combinatie van deze omstandigheden, waardoor afzonderlijke detectie moeilijk of onmogelijk is.

A119 Het evalueren van de redelijkheid van schattingen en de daarmee verband houdende informatie die in de toelichtingen op de financiële overzichten is opgenomen, ongeacht of deze informatie vrijwillig is verstrekt dan wel op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving moest worden verstrekt, brengt in essentie dezelfde soorten overwegingen met zich mee als die welke worden toegepast bij het controleren van een in de financiële overzichten opgenomen schatting.

Toelichtingen met betrekking tot schattingen

Toelichtingen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 19)

A120 De presentatie van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving omvat adequate toelichting van aangelegenheden die van materieel belang zijn. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan toestaan of voorschrijven dat toelichtingen met betrekking tot schattingen wordt verstrekt, en sommige entiteiten verstrekken vrijwillig aanvullende informatie in de toelichtingen op de financiële overzichten. Deze toelichtingen kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- de gehanteerde veronderstellingen;
- de gehanteerde schattingsmethode, met inbegrip van elk toegepast model;
- de basis voor de keuze van de schattingsmethode;
- het effect van eventuele wijzigingen in de schattingsmethode ten opzichte van de voorgaande verslagperiode;
- de bronnen en implicaties van schattingsonzekerheid.

Dergelijke toelichtingen zijn voor gebruikers relevant om de in de financiële overzichten opgenomen of vermelde schattingen te begrijpen, en er moet voldoende en geschikte controle-informatie worden verkregen over de vraag of de toelichtingen in overeenstemming zijn met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A121 In bepaalde gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisen dat specifieke toelichtingen worden verstrekt met betrekking tot onzekerheden. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving schrijven bijvoorbeeld voor dat:

- toelichting wordt verstrekt over belangrijke veronderstellingen en andere bronnen van schattingsonzekerheid die een significant risico inhouden dat ze een van materieel belang zijnde aanpassing aan de boekwaarde van activa of verplichtingen veroorzaken. Dergelijke vereisten kunnen worden beschreven in bewoordingen als ‘belangrijke oorzaken van schattingsonzekerheid’ of ‘kritische schattingen’;
- toelichting wordt verstrekt over het interval van mogelijke resultaten en over de veronderstellingen die bij het bepalen van het interval zijn gehanteerd;
- toelichting wordt verstrekt over de significantie van schattingen van de reële waarde voor de financiële positie en prestaties van de entiteit;

[343] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*.

- kwalitatieve toelichtingen worden verstrekt, zoals de blootstelling aan risico en de wijze waarop die blootstelling ontstaat, de doelstellingen, beleidslijnen en procedures van de entiteit om dit risico te managen, en de methoden die zijn gebruikt om het risico en eventuele veranderingen van deze kwalitatieve begrippen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode te waarderen;
- kwantitatieve toelichtingen worden verstrekt, zoals de mate waarin de entiteit is blootgesteld aan risico, op basis van informatie die intern is verstrekt aan managers van de entiteit op sleutelposities, met inbegrip van het kredietrisico, liquiditeitsrisico en marktrisico.

Het verstrekken van toelichtingen over schattingsonzekerheid in verband met schattingen die aanleiding geven tot significante risico's (Zie Par. 20)

A122 Met betrekking tot schattingen waaraan een significant risico is verbonden kan de accountant, zelfs als de verstrekte toelichtingen in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, tot de conclusie komen dat de toelichting van schattingsonzekerheid inadequaat is in het licht van de omstandigheden en de betrokken feiten. De evaluatie door de accountant van de adequaatheid van de toelichting van schattingsonzekerheid wordt belangrijker naarmate het interval van mogelijke resultaten van de schatting groter wordt in verhouding tot de materialiteit (zie de daarmee verband houdende bespreking in paragraaf A94).

A123 In bepaalde gevallen kan de accountant het passend achten het management aan te sporen om in de toelichtingen op de financiële overzichten een beschrijving te geven van de omstandigheden met betrekking tot de schattingsonzekerheid. Standaard 705[344] verschaft leidraden inzake de implicaties voor het oordeel van de accountant als de accountant van mening is dat de toelichting van schattingsonzekerheid die het management in de financiële overzichten heeft verstrekt inadequaat of misleidend is.

Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management (Zie Par. 21)

A124 Het is mogelijk dat de accountant tijdens de controle zich bewust wordt van oordeelsvormingen en beslissingen door het management die aanleiding geven tot indicaties voor mogelijke tendentie bij het management. Dergelijke indicaties kunnen van invloed zijn op de conclusie van de accountant over de vraag of de risico-inschatting van de accountant en de methode waarmee daarop is ingespeeld nog steeds passend zijn, en mogelijk moet de accountant de implicaties voor de het resterende gedeelte van de controle overwegen. Verder kunnen ze van invloed zijn op de evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang zoals besproken in Standaard 700[345].

A125 Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management met betrekking tot schattingen zijn bijvoorbeeld:
- wijzigingen in een schatting, of in de methode om die schatting te maken, als het management een subjectieve inschatting heeft gemaakt dat zich een verandering in de omstandigheden heeft voorgedaan;
- het hanteren van eigen veronderstellingen van de entiteit voor het maken van schattingen van de reële waarde als deze inconsistent zijn met waarneembare marktveronderstellingen;
- het kiezen of opzetten van significante veronderstellingen die leiden tot een puntschatting die gunstig is voor de doelstellingen van het management;
- het kiezen van een puntschatting die op een patroon van optimisme of pessimisme kan wijzen.

Schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 22)

A126 Standaard 580[346] behandelt het gebruik van schriftelijke bevestigingen. Afhankelijk van de aard, materialiteit en omvang van de schattingsonzekerheid kunnen schriftelijke bevestigingen omtrent de in de financiële overzichten opgenomen of toegelichte schattingen bevestigingen inhouden:
- omtrent de geschiktheid van de waarderingsprocessen, met inbegrip van de daarmee verband houdende veronderstellingen en modellen, die door het management zijn gehanteerd bij het bepalen van schattingen in de context van het van toepassing zijnde

[344] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[345] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.*
[346] Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen.*

stelsel inzake financiële verslaggeving, alsmede omtrent de consistentie in het toepassen van de processen;
- dat de veronderstellingen een passende weerspiegeling zijn van het voornemen en de mogelijkheid van het management om namens de entiteit bepaalde handelingen uit te voeren, indien relevant voor de schattingen en toelichtingen;
- dat de toelichtingen met betrekking tot schattingen volledig en geschikt zijn overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- dat geen gebeurtenis na de einddatum van de verslagperiode een aanpassing van de in de financiële overzichten opgenomen schattingen en toelichtingen vereist.

A127 Voor niet in de financiële overzichten opgenomen of toegelichte schattingen kunnen schriftelijke bevestigingen ook bevestigingen inhouden omtrent:
- de passendheid van de basis die het management heeft gehanteerd bij het bepalen dat niet is voldaan aan de criteria voor opname of toelichting van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. A114).
- de passendheid van de door het management gehanteerde basis om de veronderstelling te verwerpen die betrekking heeft op het gebruik van de reële waarde zoals uiteengezet in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, voor die schattingen die niet tegen reële waarde zijn gewaardeerd of toegelicht. (Zie Par. A115)

Documentatie (Zie Par. 23)

A128 Het documenteren van tijdens de controle vastgestelde indicaties voor mogelijke tendentie bij het management helpt de accountant bij het trekken van zijn conclusie over de vraag of zijn risico-inschatting en de manier waarmee daarop is ingespeeld nog steeds passend zijn, alsmede bij het evalueren van de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van afwijkingen van materieel belang. Zie paragraaf A125 voor voorbeelden van indicaties voor mogelijke tendentie bij het management.

Bijlage: Waarderingen tegen reële waarde en toelichtingen overeenkomstig verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving (Zie Par. A1)

Deze bijlage is slechts bedoeld als algemene uiteenzetting van waarderingen tegen reële waarde en toelichtingen van reële waarde overeenkomstig verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving teneinde achtergrondinformatie en context te verschaffen.

1. Verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving vereisen of staan toe dat er in de financiële overzichten diverse waarderingen tegen reële waarde en toelichtingen van reële waarde bestaan. Zij verschillen eveneens in de mate van leidraden die ze geven inzake de grondslag voor de waardering van activa en verplichtingen of de daarmee verband houdende toelichtingen. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving geven prescriptieve leidraden, andere geven algemene leidraden, en weer andere geven geen enkele leidraad. Daarnaast bestaan er ook bepaalde sectorspecifieke praktijken voor waardering tegen reële waarde en de toelichting daarop.
2. Definities van reële waarde kunnen verschillen per stelsel inzake financiële verslaggeving, of voor verschillende activa, verplichtingen of toelichtingen binnen een bepaald stelsel. Zo definieert International Accounting Standard (IAS) 39[347] het begrip reële waarde als ‘het bedrag waarvoor een actief kan worden verhandeld of een verplichting kan worden afgewikkeld in een zakelijke, objectieve transactie tussen ter zake goed geïnformeerde, tot een transactie bereid zijnde partijen die onafhankelijk zijn’. Het begrip reële waarde veronderstelt gewoonlijk een actuele transactie in plaats van een afwikkeling op een datum in het verleden of in de toekomst. Daarom zou het proces van waardering tegen reële waarde een ‘zoektocht’ zijn naar de geschatte prijs waartegen die transactie zou plaatsvinden. Daarnaast is het mogelijk dat andere stelsels inzake financiële verslaggeving termen gebruiken zoals ‘entiteitsgebonden waarde’, ‘bedrijfswaarde’ of soortgelijke termen die binnen het begrip reële waarde in deze Standaard vallen.
3. Stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen veranderingen in waarderingen tegen reële waarde die zich in de tijd voordoen op verschillende manieren behandelen. Een bepaald stelsel inzake financiële verslaggeving kan bijvoorbeeld vereisen dat veranderingen in waarderingen van bepaalde activa of verplichtingen tegen reële waarde direct in het eigen vermogen worden verwerkt, terwijl dergelijke veranderingen overeenkomstig een ander stelsel in de winst-en-verliesrekening moeten worden verwerkt. In sommige stelsels wordt de bepaling van de vraag of al dan niet een op de reële waarde gebaseerd model voor administratieve verwerking moet worden uitgevoerd of de wijze waarop dit wordt toegepast beïnvloed door het voornemen van het management om bepaalde handelingen uit te voeren met betrekking tot het specifieke actief of de specifieke verplichting.
4. Verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen specifieke waarderingen tegen reële

[347] IAS 39, ‘Financiële instrumenten: opname en waardering’.

waarde en toelichtingen van reële waarde in de financiële overzichten vereisen, en kunnen deze in verschillende mate vereisen of toestaan. Het is mogelijk dat het stelsel inzake financiële verslaggeving:

- waarderings-, presentatie- en toelichtingsvereisten voorschrijft voor bepaalde in de financiële overzichten opgenomen informatie of voor informatie die wordt vermeld in de toelichting op de financiële overzichten dan wel gepresenteerd wordt als aanvullende informatie;
- bepaalde waarderingen tegen reële waarde toestaat naar keuze van de entiteit of alleen als aan bepaalde criteria is voldaan;
- een specifieke methode voor het bepalen van de reële waarde voorschrijft, bijvoorbeeld door middel van het gebruik van een onafhankelijke taxatie of specifieke manieren om verdisconteerde kasstromen te gebruiken;
- toestaat dat de methode voor het bepalen van de reële waarde wordt gekozen uit verschillende alternatieve methoden (de selectiecriteria kunnen al dan niet worden voorgeschreven door het stelsel inzake financiële verslaggeving); of
- geen enkele leidraad verschaft inzake waarderingen tegen reële waarde of toelichtingen van de reële waarde, behalve dan dat het gebruik ervan duidelijk is middels gewoonte of praktijk, bijvoorbeeld een sectorspecifieke praktijk.

5. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving veronderstellen dat de reële waarde van activa of verplichtingen betrouwbaar kan worden bepaald als voorwaarde om waarderingen tegen reële waarde of toelichtingen van de reële waarde te vereisen of toe te staan. In sommige gevallen kan deze veronderstelling worden verworpen als er voor een actief of verplichting geen genoteerde marktprijs bestaat in een actieve markt en andere methoden voor redelijke schatting van de reële waarde duidelijk ongeschikt of onuitvoerbaar zijn. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving specificeren een reële-waardehiërarchie die *inputs* onderscheidt voor gebruik bij het bepalen van de reële waarde, gaande van die welke duidelijk 'waarneembare *inputs*' op basis van genoteerde prijzen en actieve markten inhouden en 'niet-waarneembare *inputs*' die de eigen oordeelsvormingen van de entiteit inhouden omtrent veronderstellingen die marktpartijen zouden hanteren.
6. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving vereisen bepaalde gespecificeerde aanpassingen van of wijzigingen in waarderingsinformatie, dan wel andere overwegingen die uniek zijn voor een bepaald actief of een bepaalde verplichting. Zo kan de administratieve verwerking van vastgoedbeleggingen aanpassingen in een getaxeerde marktwaarde vereisen, zoals aanpassingen voor geschatte afsluit- en overdrachtskosten bij verkoop, aanpassingen die verband houden met de staat en locatie van het vastgoed, alsmede andere aangelegenheden. Zo ook is het mogelijk dat indien de markt voor een bepaald actief geen actieve markt is, gepubliceerde prijsnoteringen moeten worden aangepast of gewijzigd om tot een meer geschikte bepaling van de reële waarde te komen. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat genoteerde marktprijzen geen indicatie voor de reële waarde zijn als de markt zelden actief is of geen gevestigde markt is, of als er weinig eenheden worden verhandeld in verhouding tot het totale aantal eenheden dat zou kunnen worden verhandeld. Bijgevolg moeten dergelijke marktprijzen worden aangepast of gewijzigd. Mogelijk zijn alternatieve bronnen van marktinformatie nodig om dergelijke aanpassingen of wijzigingen uit te voeren. Verder is het mogelijk dat bij het bepalen van de reële waarde of de mogelijke bijzondere waardevermindering van een actief of verplichting rekening moet worden gehouden met verleend onderpand (bijvoorbeeld wanneer er onderpand is verleend voor bepaalde soorten beleggingen in schuldinstrumenten).
7. In de meeste stelsels inzake financiële verslaggeving ligt aan het begrip waarderingen tegen reële waarde een veronderstelling ten grondslag dat de continuïteit van de entiteit gewaarborgd is zonder dat de entiteit intenties of genoodzaakt is om over te gaan tot liquidatie, een aanzienlijke inperking van de omvang van haar activiteiten of een transactie tegen ongunstige voorwaarden. Bijgevolg zou in dit geval de reële waarde niet het bedrag zijn dat de entiteit bij een gedwongen transactie, onvrijwillige liquidatie of gedwongen verkoop zou ontvangen of betalen. Aan de andere kant kunnen algemene economische omstandigheden of economische omstandigheden die specifiek voor bepaalde sectoren gelden leiden tot illiquiditeit in de markt en vereisen dat de reële waarde wordt gebaseerd op gedaalde prijzen, mogelijk op afbraakprijzen. Het is echter mogelijk dat een entiteit bij het bepalen van de reële waarde van haar activa en verplichtingen rekening moet houden met haar actuele economische of operationele situatie indien dit is voorgeschreven of toegestaan door haar stelsel inzake financiële verslaggeving, waarbij dat stelsel al dan niet specificeert op welke wijze dit wordt gedaan. Zo kan een voornemen van het management om een actief versneld te vervreemden teneinde bepaalde bedrijfsdoelstellingen te bereiken, relevant zijn voor de bepaling van de reële waarde van dat actief.

Gangbaarheid van waarderingen tegen reële waarde

8. Op reële waarde gebaseerde waarderingen en toelichtingen vinden steeds meer ingang in stelsels inzake financiële verslaggeving. De reële waarde kan op een aantal manieren voorkomen in en van

invloed zijn op de bepaling van financiële overzichten, met inbegrip van de waardering tegen reële waarde van:

- specifieke activa of verplichtingen, zoals verhandelbare effecten of verplichtingen om een verbintenis uit hoofde van een financieel instrument af te wikkelen, die routinematig of periodiek tegen marktwaarde worden gewaardeerd;
- specifieke componenten van het eigen vermogen, bijvoorbeeld bij de administratieve verwerking van de opname, waardering en presentatie van bepaalde financiële instrumenten met kenmerken van eigen vermogen, zoals een obligatie die door de houder kan worden geconverteerd in gewone aandelen van de emittent;
- specifieke activa of verplichtingen die in een bedrijfscombinatie zijn verworven respectievelijk overgenomen. Zo is de eerste bepaling van goodwill die voortkomt uit de overname van een entiteit in een bedrijfscombinatie gewoonlijk gebaseerd op de waardering van de identificeerbare verworven activa en overgenomen verplichtingen tegen reële waarde en op de reële waarde van de betaalde vergoeding;
- specifieke activa of verplichtingen die eenmalig zijn aangepast naar reële waarde. Het is mogelijk dat bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving een waardering tegen reële waarde vereisen om een aanpassing aan een actief of een groep activa te kwantificeren als onderdeel van het bepalen van de bijzondere waardevermindering van een actief, bijvoorbeeld een toetsing van in een bedrijfscombinatie verkregen goodwill op bijzondere waardevermindering op basis van de reële waarde van een gedefinieerde operationele entiteit of verslaggevende eenheid waarvan de waarde vervolgens wordt toegerekend aan de groep activa en verplichtingen van de entiteit of eenheid teneinde een impliciete goodwill te bepalen ter vergelijking met de geboekte goodwill;
- samenvoegingen van activa en verplichtingen. In bepaalde omstandigheden vraagt de waardering van een categorie of groep activa of verplichtingen om een samenvoeging van de reële waarde van bepaalde afzonderlijke activa of verplichtingen in die categorie of groep. Zo kan overeenkomstig het voor een entiteit van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de waardering van een gediversificeerde leningportefeuille worden gebaseerd op de reële waarde van bepaalde categorieën leningen waaruit de portefeuille bestaat;
- informatie die in de toelichtingen op de financiële overzichten is opgenomen of die als aanvullende informatie is gepresenteerd maar niet in de financiële overzichten is opgenomen.

550 Verbonden partijen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen bij een controle van financiële overzichten, met name de wijze van toepassing van Standaard 315,[348] Standaard 330[349] en Standaard 240[350] met betrekking tot risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen.

Aard van relaties en transacties met verbonden partijen

2 Veel transacties met verbonden partijen hebben in het kader van de normale bedrijfsvoering plaats. In dat geval is er mogelijk geen hoger risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten aan verbonden dan aan soortgelijke transacties met niet-verbonden partijen. Gezien de aard van relaties en transacties met verbonden partijen kunnen deze in sommige omstandigheden echter tot hogere risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten dan transacties met niet-verbonden partijen aanleiding geven. Zo kunnen:
- verbonden partijen via een uitgebreid en complex geheel van relaties en structuren werkzaam zijn, hetgeen met een toenemende complexiteit van transacties met verbonden partijen gepaard kan gaan;
- informatiesystemen ineffectief zijn om transacties en openstaande saldi tussen een entiteit en haar verbonden partijen aan te wijzen of samen te vatten;
- transacties met verbonden partijen misschien niet onder normale marktvoorwaarden worden uitgevoerd; het is bijvoorbeeld mogelijk dat sommige transacties met verbonden partijen worden uitgevoerd zonder tegenprestatie.

Verantwoordelijkheden van de accountant

3 Omdat verbonden partijen niet onafhankelijk zijn van elkaar, stellen veel stelsels inzake financiële verslaggeving specifieke vereisten vast inzake administratieve verwerking en toelichting van relaties tussen, transacties met en saldi van verbonden partijen teneinde de gebruikers van de financiële overzichten in staat te stellen inzicht te verwerven in de aard daarvan alsmede in de feitelijke of potentiële effecten op de financiële overzichten. Als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dergelijke vereisten omvat, is de accountant verantwoordelijk voor de uitvoering van controlewerkzaamheden om de risico's op een afwijking van materieel belang die voortkomen uit het nalaten door de entiteit om relaties tussen, transacties met en saldi van verbonden partijen op passende wijze administratief te verwerken of toe te lichten in overeenstemming met de door dat stelsel gestelde vereisten te identificeren en in te schatten, alsmede om daarop in te spelen.

4 Zelfs indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale of geen vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, dient de accountant voldoende inzicht in de relaties en transacties van de entiteit met verbonden partijen te verwerven om daaruit te kunnen opmaken of de financiële overzichten, voor zover deze door deze relaties en transacties beïnvloed zijn, (Zie Par. A1)
   a. een getrouwe weergave vormen (voor getrouw-beeld-stelsels); of (Zie Par. A2)
   b. niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels). (Zie Par. A3)

5 Daarnaast is inzicht in relaties en transacties van de entiteit met verbonden partijen van belang voor de evaluatie door de accountant overeenkomstig Standaard 240[351] of een of meer frauderisicofactoren aanwezig zijn omdat het plegen van fraude via verbonden partijen misschien gemakkelijker is.

6 Door de inherente beperkingen van een controle bestaat er een onvermijdbaar risico dat bepaalde afwijkingen van materieel belang niet worden gedetecteerd, ook al wordt de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de Standaarden uitgevoerd[352]. In de context van verbonden partijen zijn de potentiële invloeden van inherente beperkingen op de mogelijkheid van de accountant om

[348] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*
[349] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.*
[350] Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten.*
[351] Standaard 240, paragraaf 24.
[352] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf A52.

afwijkingen van materieel belang te detecteren, groter door factoren zoals de volgende:
- het management is mogelijk niet van alle relaties en transacties met verbonden partijen op de hoogte, in het bijzonder wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen vereisten inzake verbonden partijen vaststelt;
- relaties tussen verbonden partijen kunnen meer gelegenheid scheppen tot samenspanning, verhulling of manipulatie door het management.

7 Het plannen en uitvoeren van de controle met een professioneel-kritische instelling overeenkomstig Standaard 200[353] is in deze context daarom bijzonder belangrijk, aangezien niet-toegelichte relaties en transacties met verbonden partijen kunnen bestaan. De vereisten in deze Standaard zijn bestemd om de accountant te helpen de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te identificeren en in te schatten en controlewerkzaamheden om op de ingeschatte risico's in te spelen, op te zetten.

Ingangsdatum

8 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

9 De doelstellingen van de accountant zijn:
   a. ongeacht of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, voldoende inzicht in relaties en transacties met verbonden partijen te verwerven om in staat te zijn:
      1. eventuele uit relaties en transacties met verbonden partijen voortvloeiende frauderisicofactoren te herkennen die relevant zijn voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude; en
      2. uit de verkregen controle-informatie op te maken of de financiële overzichten, voor zover deze door deze relaties en transacties beïnvloed zijn:
         a. een getrouwe weergave vormen (voor getrouw-beeld-stelsels); of
         b. niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels); en
   b. bovendien, als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of relaties en transacties met verbonden partijen in overeenstemming met het stelsel op passende wijze in de financiële overzichten zijn aangewezen, administratief verwerkt en toegelicht.

Definities

10 Voor de toepassing van de Standaarden wordt verstaan onder:
   a. *marktconforme transactie* – Een transactie die wordt afgesloten onder voorwaarden die worden overeengekomen tussen een tot de transactie bereid zijnde koper en verkoper welke niet met elkaar in relatie staan, op een van elkaar onafhankelijke wijze handelen en hun eigenbelang nastreven;
   b. *verbonden partij* – Hetzij een partij die: (Zie Par. A4, A5, A6 en A7)
   1. een verbonden partij is zoals omschreven in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
   2. als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale of geen vereisten inzake verbonden partijen vaststelt:
      a. een persoon of een andere entiteit is die direct of indirect via een of meer tussenpersonen zeggenschap over of significante invloed op de rapporterende entiteit heeft;
      b. een andere entiteit is waarover, respectievelijk waarop, de rapporterende entiteit direct of indirect via een of meer tussenpersonen zeggenschap of significante invloed heeft; of
      c. een andere entiteit is die samen met de rapporterende entiteit onder gemeenschappelijke zeggenschap valt via:
         1. gemeenschappelijke eigendom met zeggenschap;
         2. eigenaren die naaste familieleden zijn; of
         3. gemeenschappelijke kernpersonen binnen het management.
         Entiteiten die echter onder gemeenschappelijke zeggenschap van een overheidsinstantie (dat wil zeggen een nationale, regionale of lokale overheid) vallen, worden niet als verbonden beschouwd tenzij zij significante transacties aangaan of op significante wijze onderling middelen delen.

---

[353] Standaard 200, paragraaf 15.

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

11 In het kader van de risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden die de accountant tijdens de controle[354] op grond van de Standaarden 315 en 240 moet verrichten, dient de accountant de controlewerkzaamheden en de daarmee verband houdende werkzaamheden uit te voeren zoals uiteengezet in de paragrafen 12 tot 17 teneinde informatie die relevant is voor het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen te verkrijgen. (Zie Par. A8)

Verwerven van inzicht in de relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit

12 Bij de op grond van Standaard 315 en Standaard 240 vereiste bespreking tussen de leden van het opdrachtteam[355] dient met name te worden overwogen of de financiële overzichten vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude of van fouten die uit relaties en transacties met verbonden partijen kunnen resulteren. (Zie Par. A9-A10)

13 De accountant dient het management om inlichtingen te verzoeken:
- a. over de identiteit van verbonden partijen van de entiteit, met name of er zich veranderingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode hebben voorgedaan; (Zie Par. A11, A12, A13 en A14)
- b. over de aard van de relaties tussen de entiteit en deze verbonden partijen; en
- c. over de vraag of de entiteit tijdens de verslagperiode transacties met deze verbonden partijen is aangegaan en, zo ja, de aard en het doel van de transacties.

14 De accountant dient (bij) het management en (bij) anderen binnen de entiteit om inlichtingen te verzoeken alsmede andere risico-inschattingprocedures uit te voeren die als passend worden beschouwd om inzicht te verwerven in de eventuele interne beheersingsmaatregelen die het management heeft opgesteld om (Zie Par. A15, A16, A17, A18, A19 en A20):
- a. relaties en transacties met verbonden partijen aan te wijzen, administratief te verwerken en toe te lichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- b. significante transacties en afspraken met verbonden partijen te autoriseren en goed te keuren; en (Zie Par. A21)
- c. significante transacties en afspraken buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten te autoriseren en goed te keuren.

Alert blijven op informatie over verbonden partijen bij het beoordelen van vastleggingen en documenten

15 Tijdens de controle dient de accountant bij het inspecteren van vastleggingen of documenten alert te blijven op afspraken of andere informatie die een aanwijzing kunnen vormen voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen welke het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht. (Zie Par. A22 en A23)
De accountant dient in het bijzonder de volgende elementen te onderzoeken op indicaties voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht:
- a. in het kader van de controlewerkzaamheden van de accountant verkregen externe bevestigingen van banken en juridisch adviseurs;
- b. notulen van vergaderingen van de aandeelhouders en van de met governance belaste personen; en
- c. de overige vastleggingen of documenten die de accountant noodzakelijk acht in de omstandigheden waarin de entiteit verkeert.

16 Indien de accountant bij de uitvoering van op grond van paragraaf 15 vereiste controlewerkzaamheden of andere controlewerkzaamheden significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vaststelt, dient hij bij het management inlichtingen in te winnen over: (Zie Par. A24 en A25)
- a. de aard van deze transacties; en (Zie Par. A26)
- b. het feit of verbonden partijen hierbij betrokken kunnen zijn. (Zie Par. A27)

Delen van informatie inzake verbonden partijen met het opdrachtteam

17 De accountant dient over de verbonden partijen van de entiteit verkregen relevante informatie met

[354] Standaard 315, paragraaf 5; en Standaard 240, paragraaf 16.
[355] Standaard 315, paragraaf 10; en Standaard 240, paragraaf 15.

de andere leden van het opdrachtteam te delen. (Zie Par. A28)

Identificeren en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen

18 Bij het voldoen aan het vereiste van Standaard 315 om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten,[356] dient de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te identificeren en in te schatten, alsmede vast te stellen of deze risico's significante risico's zijn. Hierbij dient de accountant aangewezen significante transacties met verbonden partijen die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit plaatshebben, te behandelen als factoren die significante risico's doen ontstaan.

19 Indien de accountant tijdens het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden in verband met verbonden partijen frauderisicofactoren (waaronder omstandigheden betreffende het bestaan van een verbonden partij met dominante invloed) vaststelt, dient hij overeenkomstig Standaard 240 met die informatie rekening te houden bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude. (Zie Par. A6 en A29 en A30)

Inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen

20 In het kader van het vereiste uit Standaard 330 dat de accountant op ingeschatte risico's dient in te spelen,[357] zet de accountant verdere controlewerkzaamheden op en voert deze uit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen. Deze controlewerkzaamheden dienen de op grond van de paragrafen 21 tot 24 vereiste werkzaamheden te omvatten. (Zie Par. A31, A32, A33 en A34)

Identificeren van niet eerder aangewezen of toegelichte verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen

21 Indien de accountant afspraken of informatie vaststelt die erop wijzen dat er relaties en transacties met verbonden partijen bestaan welke het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht, dient hij te bepalen of de onderliggende omstandigheden het bestaan van deze relaties en transacties bevestigen.

22 Indien de accountant verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen vaststelt die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht, dient de accountant:
   a. onmiddellijk de relevante informatie aan de andere leden van het opdrachtteam mee te delen; (Zie Par. A35)
   b. als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat:
      1. het management te verzoeken mededeling te doen van alle transacties met de nieuw aangewezen verbonden partijen met het oog op verdere evaluatie door de accountant; en
      2. om inlichtingen te verzoeken over de reden waarom ondanks de interne beheersingsmaatregelen inzake relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit de relaties of transacties met de verbonden partij niet zijn aangewezen of toegelicht.
   c. passende gegevensgerichte controles in verband met deze nieuw aangewezen verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen uit te voeren; (Zie Par. A36)
   d. opnieuw het risico te overwegen dat andere verbonden partijen of andere significante transacties met partijen bestaan die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht, alsmede, naargelang nodig, aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren; en
   e. indien het ernaar uitziet dat het management met opzet informatie niet heeft toegelicht (hetgeen een indicatie vormt voor een risico op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude) de implicaties voor de controle te evalueren. (Zie Par. A37)

Geïdentificeerde significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit

23 Voor geïdentificeerde significante transacties van verbonden partijen buiten het kader van de

[356] Standaard 315, paragraaf 25.
[357] Standaard 330, de paragrafen 5 en 6.

normale bedrijfsvoering van de entiteit, dient de accountant:

a. de eventuele onderliggende contracten of overeenkomsten te inspecteren, alsmede te evalueren of:
   1. de zakelijke beweegredenen (of het ontbreken daarvan) voor de transacties doen vermoeden dat deze eventueel met het oog op frauduleuze financiële verslaggeving of het verhullen van een oneigenlijke toe-eigening van activa zijn aangegaan;[358] (Zie Par. A38 en A39)
   2. de voorwaarden van de transacties consistent zijn met de uitleg die het management daarover heeft verstrekt; en
   3. de transacties op een passende wijze administratief zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
b. controle-informatie te verkrijgen dat de transacties op een passende wijze zijn geautoriseerd en goedgekeurd. (Zie Par. A40 en A41)

Beweringen dat transacties met verbonden partijen onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie zijn uitgevoerd

24 Indien het management in de financiële overzichten een bewering heeft opgenomen die erop neerkomt dat een transactie met een verbonden partij onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie over de bewering te verkrijgen. (Zie Par. A42, A43, A44 en A45)

Evaluatie van de administratieve verwerking en toelichting van geïdentificeerde relaties en transacties met verbonden partijen

25 Bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten overeenkomstig Standaard 700[359] dient de accountant te evalueren: (Zie Par. A46)

a. of de geïdentificeerde relaties en transacties met verbonden partijen op een passende wijze administratief zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en (Zie Par. A47)
b. of de relaties en transacties met verbonden partijen er de oorzaak van zijn dat:
   1. de financiële overzichten geen getrouwe weergave vormen (voor getrouw-beeld-stelsels); of
   2. de financiële overzichten misleidend zijn (voor compliance-stelsels).

Schriftelijke bevestigingen

26 Als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, dient de accountant van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen schriftelijke bevestigingen te verkrijgen dat: (Zie Par. A48 en A49)

a. zij de identiteit van de verbonden partijen alsmede alle relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit waarvan zij kennis hebben, de accountant ter kennis hebben gebracht; en
b. zij die relaties en transacties op passende wijze administratief hebben verwerkt en toegelicht in overeenstemming met de uit hoofde van het stelsel gestelde vereisten.

Communicatie met de met governance belaste personen

27 Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit[360] dient de accountant aan de met governance belaste personen significante aangelegenheden mee te delen die tijdens de controle met betrekking tot de verbonden partijen van de entiteit aan de orde komen. (Zie Par. A50)

Documentatie

28 De accountant dient de namen van de geïdentificeerde verbonden partijen en de aard van de relaties tussen de verbonden partijen in de controledocumentatie op te nemen[361].

[358] Standaard 240, paragraaf 32(c)
[359] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, de paragrafen 10 tot 15
[360] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.
[361] Standaard 230, *Controledocumentatie*, de paragrafen 8 tot 11 en paragraaf A6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Verantwoordelijkheden van de accountant

Stelsels inzake financiële verslaggeving die minimale vereisten inzake verbonden partijen stellen (Zie Par. 4)

A1 Een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving waarin minimale vereisten inzake verbonden partijen worden gesteld, is een stelsel dat een definitie van verbonden partij omvat die echter een substantieel beperktere strekking heeft dan de definitie in paragraaf 10(b)(ii) van deze Standaard, zodat een in dat stelsel gesteld vereiste om relaties en transacties met verbonden partijen toe te lichten op een substantieel kleiner aantal relaties en transacties met verbonden partijen van toepassing is.

Getrouw-beeld-stelsels (Zie Par. 4(a))

A2 In de context van een getrouw-beeld-stelsel[362] kunnen relaties en transacties met verbonden partijen, met name indien de economische realiteit van die relaties en transacties niet op passende wijze in de financiële overzichten is weerspiegeld, er de oorzaak van zijn dat de financiële overzichten geen getrouwe weergave vormen. Dit is mogelijk het geval indien de verkoop van een onroerend goed door de entiteit aan een zeggenschap uitoefenende aandeelhouder voor een prijs boven of onder de reële marktwaarde administratief als een winst- of verliestransactie voor de entiteit is verwerkt, terwijl deze een kapitaalstorting of kapitaaluitkering of de betaling van een dividend kan uitmaken.

Compliance-stelsels (Zie Par. 4(b))

A3 In de context van een compliance-stelsel hangt het feit of de relaties en transacties met verbonden partijen er de oorzaak van kunnen zijn dat de financiële overzichten misleidend zijn zoals behandeld in Standaard 700 af van de bijzondere omstandigheden van de opdracht. Zo is het mogelijk, ook al is het niet toelichten van transacties met verbonden partijen in de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel en met de van toepassing zijnde wet- of regelgeving, dat financiële overzichten misleidend zijn indien de entiteit een zeer substantieel deel van haar inkomsten aan transacties met verbonden partijen ontleent en dit niet toelicht. Een accountant zal in overeenstemming met een compliance-stelsel opgestelde en gepresenteerde financiële overzichten zelden als misleidend beschouwen indien hij overeenkomstig Standaard 210[363] heeft vastgesteld dat het stelsel aanvaardbaar is.[364]

Definitie van een verbonden partij (Zie Par. 10(b)

A4 In veel stelsels inzake financiële verslaggeving worden de begrippen zeggenschap en significante invloed behandeld. Hoewel daarbij de formuleringen kunnen verschillen, is de strekking meestal dat:
a. zeggenschap de bevoegdheid is om het financiële en operationele beleid van een entiteit zodanig te sturen dat voordeel aan haar activiteiten wordt ontleend; en
b. significante invloed (die kan worden verkregen door aandelenbezit, via een statuut of een overeenkomst) de bevoegdheid is om aan de financiële en operationele beleidsvorming van een entiteit deel te nemen, maar geen zeggenschap over dit beleid inhoudt.

A5 Het bestaan van de volgende relaties kan op de aanwezigheid van zeggenschap of significante invloed wijzen:
a. directe of indirecte participaties in eigen vermogen of andere financiële belangen van de entiteit;
b. participaties van de entiteit in direct of indirect eigen vermogen, dan wel andere financiële belangen in andere entiteiten;
c. deel uitmaken van de met governance belaste personen of van de kernpersonen binnen het management (dit zijn die leden van het management die de bevoegdheid en verantwoordelijkheid hebben voor het plannen, besturen en beheersen van de activiteiten van de entiteit);
d. een naast familielid zijn van een van de personen als bedoeld in subparagraaf (c);
e. een significante zakelijke relatie hebben met een van de personen als bedoeld in subparagraaf (c).

---

[362] Standaard 200, paragraaf 13(a), definieert de betekenis van getrouw-beeld-stelsels en van compliance-stelsels.
[363] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6.
[364] Standaard 700, paragraaf A12.

Verbonden partijen met dominante invloed

A6 Verbonden partijen kunnen, op grond van hun mogelijkheid om zeggenschap of significante invloed uit te oefenen, in een positie verkeren om dominante invloed over de entiteit en haar management uit te oefenen. Het is relevant bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude dergelijk gedrag te overwegen, zoals nader wordt uitgelegd in de paragrafen A29 en A30.

Voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten als verbonden partij

A7 In bepaalde omstandigheden kan een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit[365] een verbonden partij van de entiteit zijn omdat de entiteit er de facto zeggenschap over kan hebben, zelfs wanneer de entiteit weinig of geen eigen vermogen van de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit bezit.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

Risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen (Zie Par. 11)

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A8 De verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector betreffende relaties en transacties met verbonden partijen kunnen worden beïnvloed door het controlemandaat of door de aan entiteiten in de publieke sector opgelegde verplichtingen die uit wet-, regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften voortvloeien. Dientengevolge is het mogelijk dat de verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector niet beperkt zijn tot het aanpakken van de risico's op een afwijking van materieel belang die met relaties en transacties met verbonden partijen verband houden, maar ook een bredere verantwoordelijkheid inhouden voor het aanpakken van de risico's op niet-naleving van voor instanties in de publieke sector geldende wet- en regelgeving en andere van kracht zijnde voorschriften waarin specifieke vereisten voor het uitvoeren van activiteiten met verbonden partijen zijn opgenomen.Verder is het mogelijk dat de accountant in de publieke sector vereisten inzake financiële verslaggeving in de publieke sector met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen in aanmerking moet nemen die van vereisten in de private sector kunnen verschillen.

Verwerven van inzicht in de relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit

Bespreking tussen de leden van het opdrachtteam (Zie Par. 12)

A9 Onder meer de volgende aangelegenheden kunnen bij de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam worden behandeld:
- de aard en omvang van de relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit (aan de hand van bijvoorbeeld de na iedere controle bijgewerkte vastlegging door de accountant van aangewezen verbonden partijen);
- beklemtoning van het belang van een blijvende professioneel-kritische instelling gedurende de controle in verband met potentiële afwijkingen van materieel belang met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen;
- de omstandigheden of situatie waarin de entiteit verkeert die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen welke het management niet heeft aangewezen of de accountant ter kennis heeft gebracht (bijvoorbeeld een complexe organisatorische structuur, het gebruik van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten voor transacties buiten de balans of een niet adequaat informatiesysteem);
- de vastleggingen of documenten die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen;
- het belang dat het management en de met governance belaste personen hechten aan het aanwijzen, op passende wijze administratief verwerken en toelichten van relaties en transacties met verbonden partijen (indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat) en het daaraan gerelateerde risico dat het management de relevante interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

A10 Daarnaast kan bij de bespreking in de context van fraude met name worden overwogen hoe verbonden partijen bij fraude betrokken zouden kunnen zijn, bijvoorbeeld:
- hoe voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten waarover het management zeggenschap

[365] Standaard 315, de paragrafen A26 en A27, verschaft leidraden betreffende de aard van een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit.

heeft, gebruikt zouden kunnen worden om winstmanipulatie te faciliteren;
- hoe transacties tussen de entiteit en een bekende zakenpartner van een kernlid van het management geregeld zouden kunnen worden om oneigenlijke toe-eigening van de activa van de entiteit te faciliteren.

De identiteit van de verbonden partijen van de entiteit (Zie Par. 13(a))

A11 Als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat, is informatie in verband met de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit waarschijnlijk gemakkelijk beschikbaar voor het management, omdat de relaties en transacties met verbonden partijen door de informatiesystemen van de entiteit moeten worden vastgelegd, administratief verwerkt en samengevat wil de entiteit aan de door het stelsel gestelde vereisten inzake administratieve verwerking en toelichting kunnen voldoen. Het management is daardoor waarschijnlijk in het bezit van een volledige lijst van verbonden partijen en wijzigingen daarvan ten opzichte van de voorgaande verslagperiode. Bij doorlopende opdrachten kan door het verzoeken om inlichtingen de door het management verstrekte informatie met de vastlegging door de accountant van tijdens eerdere controles aangewezen verbonden partijen worden vergeleken.

A12 Als het stelsel echter geen vereisten inzake verbonden partijen omvat, is het mogelijk dat de entiteit niet over dergelijke informatiesystemen beschikt. In die omstandigheden is het mogelijk dat het management geen kennis heeft van alle bestaande verbonden partijen. Het vereiste om inlichtingen in te winnen als bedoeld in paragraaf 13 blijft echter van kracht omdat het management kennis kan hebben van partijen die voldoen aan de definitie van verbonden partijen in deze Standaard. In dat geval maakt het door de accountant verzoeken om inlichtingen betreffende de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit waarschijnlijk deel uit van de overeenkomstig Standaard 315 uit te voeren risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden van de accountant om informatie te verkrijgen betreffende:
- de eigendoms- en governancestructuur van de entiteit;
- de soorten van investeringen die de entiteit doet en van plan is te doen; en
- de manier waarop de entiteit is gestructureerd en wordt gefinancierd.

In het specifieke geval van gemeenschappelijke zeggenschapsverhoudingen zal het verzoeken om inlichtingen door de accountant waarschijnlijk effectiever zijn wanneer dit zich toespitst op de vraag of de partijen waarmee de entiteit significante transacties aangaat of in significante mate middelen deelt, verbonden partijen zijn, aangezien het management waarschijnlijk beter van die verhoudingen op de hoogte is wanneer zij van economisch belang zijn voor de entiteit.

A13 In de context van een groepscontrole is op grond van Standaard 600 vereist dat het opdrachtteam op groepsniveau aan iedere accountant van een groepsonderdeel een lijst verstrekt van verbonden partijen die door het management op groepsniveau is opgesteld en alle andere verbonden partijen waarvan het opdrachtteam op groepsniveau kennis heeft[366]. Als de entiteit een onderdeel is binnen een groep, vormt deze informatie een nuttige basis voor het verzoeken om inlichtingen door de accountant bij het management betreffende de identiteit van verbonden partijen van de entiteit.

A14 De accountant kan ook bepaalde informatie verkrijgen betreffende de identiteit van verbonden partijen van de entiteit door middel van het verzoeken om inlichtingen bij het management tijdens het proces van aanvaarding of continuering van de opdracht.

De interne beheersingsmaatregelen van de entiteit inzake relaties en transacties met verbonden partijen (Zie Par. 14)

A15 Anderen binnen de entiteit worden geacht waarschijnlijk kennis te hebben van de relaties en transacties met verbonden partijen en van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit inzake die relaties en transacties. Dit kunnen, voor zover zij geen deel uitmaken van het management, onder meer zijn:
- de met governance belaste personen;
- personeel in een positie om transacties te initiëren, te verwerken of vast te leggen die zowel significant zijn als buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen, alsmede diegenen die toezicht op dergelijke personeelsleden uitoefenen of hen monitoren;
- de interne auditfunctie;
- interne juridisch adviseurs; en
- het hoofd Ethische aangelegenheden of een equivalent persoon.

A16 Bij de uitvoering van de controle wordt ervan uitgegaan dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hebben erkend en begrepen dat zij de verantwoor-

[366] Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 40(e).

delijkheid hebben voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waaronder, indien relevant, de getrouwe weergave daarvan, alsmede voor een interne beheersing die door het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, noodzakelijk wordt geacht om het opstellen van financiële overzichten die vrij zijn van afwijkingen van materieel belang ten gevolge van fraude of van fouten, mogelijk te maken[367]. Dienovereenkomstig moet, als het stelsel vereisten inzake verbonden partijen omvat, het management bij het opstellen van de financiële overzichten onder toezicht van de met governance belaste personen adequate interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen opzetten, implementeren en onderhouden, zodat deze worden aangewezen en op passende wijze administratief worden verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het stelsel. In hun toezichthoudende rol monitoren de met governance belaste personen hoe het management zich van zijn verantwoordelijkheid voor die interne beheersingsmaatregelen kwijt. Ongeacht eventuele op grond van het stelsel gestelde vereisten inzake verbonden partijen kunnen de met governance belaste personen in hun toezichthoudende rol informatie bij het management inwinnen om inzicht te verwerven in de aard en zakelijke beweegredenen voor de relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit.

A17 Bij het voldoen aan het vereiste in Standaard 315 om inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving[368] kan de accountant kenmerken van de interne beheersingsomgeving in acht nemen die relevant zijn voor het beperken van de risico's op een afwijking van materieel belang welke verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen, zoals:

- interne ethische codes, die op passende wijze zijn meegedeeld aan het personeel van de entiteit en die op passende wijze worden gehandhaafd, waarin de omstandigheden worden geregeld waarin de entiteit specifieke soorten van transacties met verbonden partijen kan aangaan;
- beleidslijnen en procedures voor openlijke en tijdige toelichting van de belangen die het management en de met governance belaste personen bij transacties met verbonden partijen hebben;
- de toewijzing van verantwoordelijkheden binnen de entiteit voor het aanwijzen, vastleggen en samenvatten, alsmede het toelichten van transacties met verbonden partijen;
- tijdige toelichting en bespreking tussen het management en de met governance belaste personen inzake significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit, met inbegrip van de vraag of de met governance belaste personen de zakelijke beweegredenen voor die transacties op passende wijze kritisch hebben bezien (bijvoorbeeld door advies bij externe professionele adviseurs in te winnen);
- duidelijke leidraden voor de goedkeuring van transacties met verbonden partijen waarmee feitelijke of ogenschijnlijk tegenstrijdige belangen gemoeid zijn, zoals goedkeuring door een subcommissie van de met governance belaste personen waarin personen die onafhankelijk zijn van het management zitting hebben;
- periodieke beoordelingen door de interne auditfunctie, indien van toepassing;
- voorzorgsmaatregelen genomen door het management om kwesties inzake toelichting van verbonden partijen op te lossen, zoals door het advies te vragen van de accountant of van externe juridisch adviseurs;
- het bestaan van beleidslijnen en procedures inzake klokkenluiders, indien van toepassing.

A18 Interne beheersingsmaatregelen inzake relaties en transacties met verbonden partijen kunnen binnen sommige entiteiten tekortschieten of ontbreken om een aantal redenen, zoals:

- het geringe belang dat het management hecht aan het aanwijzen en toelichten van relaties en transacties met verbonden partijen;
- het gebrek aan passend toezicht door de met governance belaste personen;
- een opzettelijke veronachtzaming van die interne beheersingsmaatregelen, omdat bij het toelichten van verbonden partijen informatie onthuld kan worden die het management als gevoelig beschouwt, bijvoorbeeld het bestaan van transacties waarbij familieleden van het management betrokken zijn;
- onvoldoende begrip bij het management van de vereisten inzake verbonden partijen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de afwezigheid van toelichtingsvereisten krachtens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Als dergelijke interne beheersingsmaatregelen ineffectief of niet bestaand zijn, is de accountant mogelijk niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over relaties en transacties met verbonden partijen. Indien dit het geval is, dient de accountant, overeenkom-

[367] Standaard 200, paragraaf A2.
[368] Standaard 315, paragraaf 14.

stig Standaard 705,[369] te overwegen wat de implicaties zijn voor de controle, waaronder het oordeel in de controleverklaring.

A19 Frauduleuze financiële verslaggeving houdt vaak in dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt die anders effectief lijken te werken[370]. Het risico op doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management is groter indien het management relaties heeft waarmee zeggenschap over of significante invloed op partijen waarmee de entiteit zaken doet, gepaard gaat, omdat deze relaties het management mogelijk sterker stimuleren en meer gelegenheid bieden om fraude te plegen. Financiële belangen van het management in bepaalde verbonden partijen kunnen bijvoorbeeld het management stimuleren interne beheersingsmaatregelen te doorbreken door (a) de entiteit tegen haar belangen in ertoe te brengen transacties af te sluiten die voor deze partijen voordelig zijn, of (b) met die partijen samen te spannen dan wel hun acties te beheersen. Voorbeelden van mogelijke fraude zijn onder meer:

- het creëren van fictieve transactievoorwaarden met verbonden partijen, opgezet om de zakelijke beweegredenen achter deze transacties verkeerd voor te stellen;
- het op frauduleuze manier organiseren van de overdracht van activa van of naar het management of anderen, voor bedragen die significant hoger of lager liggen dan de marktwaarde;
- het aangaan van complexe transacties met verbonden partijen, zoals voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten, die zijn gestructureerd om de financiële positie of de financiële prestaties van de entiteit verkeerd voor te stellen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A20 Interne beheersingsactiviteiten binnen kleinere entiteiten zullen waarschijnlijk minder formeel zijn, en kleinere entiteiten kennen mogelijk geen gedocumenteerd proces voor het omgaan met relaties en transacties met verbonden partijen. Een eigenaar-bestuurder kan sommige risico’s die het gevolg zijn van transacties met verbonden partijen beperken of deze risico’s vergroten door actieve deelname aan alle belangrijke aspecten van de transacties. Ten aanzien van die entiteiten kan de accountant in de relaties en transacties met verbonden partijen en de eventuele interne beheersingsmaatregelen in dat verband inzicht verwerven door het verzoeken om inlichtingen bij het management in combinatie met andere werkzaamheden zoals het waarnemen van de toezichthoudende en beoordelingsactiviteiten van het management en het inspecteren van de beschikbare relevante documentatie.

Autorisatie en goedkeuring van significante transacties en afspraken (Zie Par. 14(b))

A21 Autorisatie houdt in dat een partij of partijen met de passende bevoegdheid (het management, de met governance belaste personen of de aandeelhouders van de entiteit) de entiteit toestemming verlenen om bepaalde transacties aan te gaan in overeenstemming met vooraf vastgestelde criteria, ongeacht of hierbij beoordelingen worden gemaakt. Goedkeuring houdt in dat deze partijen de transacties aanvaarden die de entiteit is aangegaan waarbij aan de criteria is voldaan op basis waarvan autorisatie was verleend. Voorbeelden van interne beheersingsmaatregelen die de entiteit kan hebben vastgesteld om significante transacties en afspraken met verbonden partijen of significante transacties en afspraken buiten het kader van de normale bedrijfsvoering te autoriseren en goed te keuren, zijn:

- interne beheersingsmaatregelen in het kader van monitoring om die transacties en afspraken voor autorisatie en goedkeuring vast te stellen;
- goedkeuring van de voorwaarden van de transacties en afspraken door het management, de met governance belaste personen of, indien van toepassing, de aandeelhouders.

Handhaven van alertheid op informatie over verbonden partijen tijdens het beoordelen van vastleggingen of documenten

Vastleggingen of documenten die de accountant kan onderzoeken (Zie Par. 15)

A22 Tijdens de controle kan de accountant vastleggingen of documenten onderzoeken die informatie kunnen bevatten over relaties en transacties met verbonden partijen, bijvoorbeeld:

- door de accountant verkregen externe bevestigingen van derde partijen (naast die van banken en van juridisch adviseurs);
- de aangifte van belastingen over de winst door de entiteit;
- door de entiteit aan regelgevende of toezichthoudende instanties verstrekte informatie;
- aandeelhoudersregisters om de belangrijkste aandeelhouders van de entiteit aan te wijzen;

---

[369] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[370] Standaard 240, de paragrafen 31 en A4.

- overzichten van tegenstrijdige belangen van het management en de met governance belaste personen;
- vastleggingen van beleggingen en pensioenregelingen van de entiteit;
- contracten en overeenkomsten met kernpersonen binnen het management of met de met governance belaste personen;
- significante contracten en overeenkomsten buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- specifieke facturen en correspondentie van de professionele adviseurs van de entiteit;
- door de entiteit verkregen levensverzekeringspolissen;
- significante contracten waarover door de entiteit tijdens de verslagperiode opnieuw is onderhandeld;
- rapportages van de interne auditfunctie;
- documenten die betrekking hebben op deponeringen van de entiteit bij een effectentoezichthouder (bijvoorbeeld prospectussen).

Afspraken die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van niet eerder aangewezen of toegelichte relaties en transacties met verbonden partijen.

A23 Een regeling houdt een formele of informele overeenkomst tussen de entiteit en een of meerdere andere partijen in voor doeleinden als:

- het opzetten van een zakenrelatie door middel van passende vehikels of structuren;
- de uitvoering van bepaalde soorten transacties onder specifieke voorwaarden;
- het verlenen van vooraf bepaalde diensten of financiële ondersteuning.
- Voorbeelden van afspraken die erop kunnen wijzen dat relaties en transacties met verbonden partijen bestaan die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of aan de accountant zijn toegelicht, zijn onder meer:
- participaties in maatschappen zonder rechtspersoonlijkheid met andere partijen;
- overeenkomsten voor het verlenen van diensten aan bepaalde partijen onder voorwaarden die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen;
- relaties uit hoofde van verstrekte of ontvangen borgstellingen.

Aanwijzen van significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering (Zie Par. 16)

A24 Door het verkrijgen van verdere informatie over significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit kan de accountant evalueren of eventuele frauderisicofactoren aanwezig zijn en, als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat, de risico's op een afwijking van materieel belang identificeren.

A25 Voorbeelden van transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit zijn:

- complexe eigen-vermogen-transacties, zoals reorganisaties of acquisities;
- transacties met offshore entiteiten in rechtsgebieden met een zwak ontwikkeld vennootschapsrecht;
- het leasen van panden of het verlenen van managementdiensten door de entiteit aan een andere partij zonder levering van een tegenprestatie;
- verkooptransacties met ongebruikelijk grote kortingen of retouren;
- transacties met circulaire afspraken, bijvoorbeeld verkopen met terugkoopverplichting;
- transacties op grond van contracten waarvan de voorwaarden voor afloop worden gewijzigd.

Inzicht verwerven in de aard van significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering (Zie Par. 16(a))

A26 Het verzoeken om inlichtingen over de aard van de significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit houdt in dat inzicht wordt verworven in de zakelijke beweegredenen voor de transacties en de voorwaarden waaronder deze zijn aangegaan.

Verzoeken om inlichtingen of verbonden partijen bij een transactie betrokken kunnen zijn (Zie Par. 16(b))

A27 Een verbonden partij zou bij een significante transactie buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit niet alleen door directe beïnvloeding van de transactie als partij bij de transactie, maar ook door indirecte beïnvloeding van de transactie via een tussenpersoon betrokken kunnen zijn. Die beïnvloeding kan een indicatie zijn voor de aanwezigheid van een frauderisicofactor.

Delen van informatie over verbonden partijen met het opdrachtteam (Zie Par. 17)

A28 Relevante informatie inzake verbonden partijen die gedeeld kan worden onder de bij de controleopdracht betrokken teamleden is bijvoorbeeld:
- de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit;
- de aard van de relaties en transacties met verbonden partijen;
- significante of complexe relaties en transacties met verbonden partijen die speciale aandacht tijdens de controle kunnen vereisen, in het bijzonder transacties waarbij het management of de met governance belaste personen financieel betrokken zijn.

Identificeren en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen

Frauderisicofactoren die verband houden met een verbonden partij met dominante invloed (Zie Par. 19)

A29 Het domineren van het management zonder compenserende interne beheersingsmaatregelen door één persoon of een kleine groep personen is een frauderisicofactor[371]. Indicatoren dat door een verbonden partij dominante invloed wordt uitgeoefend, zijn onder meer dat:
- de verbonden partij zijn veto heeft uitgesproken over door het management of de met governance belaste personen genomen significante zakelijke beslissingen;
- significante transacties aan de verbonden partij ter definitieve goedkeuring worden voorgelegd;
- door het management en de met governance belaste personen weinig wordt overlegd over zakelijke voorstellen waartoe de verbonden partij het initiatief heeft genomen;
- transacties waarbij de verbonden partij (of een naast familielid van de verbonden partij) betrokken is, worden zelden onafhankelijk beoordeeld en goedgekeurd.

Van dominante invloed kan in bepaalde gevallen ook sprake zijn indien de verbonden partij een hoofdrol heeft gespeeld bij het oprichten van de entiteit en blijft spelen bij het leiden van de entiteit.

A30 Bij de aanwezigheid van andere risicofactoren kan het bestaan van een verbonden partij met dominante invloed een indicatie zijn voor significante risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude. Dit zijn enkele voorbeelden:
- een ongebruikelijk groot verloop onder het senior management of de juridisch adviseurs kan wijzen op onethische of frauduleuze zakelijke praktijken die de belangen van de verbonden partij dienen;
- de inschakeling van zakelijke tussenpersonen voor significante transacties waarvoor geen duidelijke zakelijke beweegreden lijkt te bestaan, kan erop wijzen dat de verbonden partij voor frauduleuze doeleinden een belang in die transacties kan hebben door middel van zeggenschap over die tussenpersonen;
- controle-informatie over bovenmatige betrokkenheid of preoccupatie van verbonden partijen met betrekking tot de keuze van grondslagen voor financiële verslaggeving of de bepaling van significante schattingen kan op mogelijke frauduleuze financiële verslaggeving wijzen.

Inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen (Zie Par. 20)

A31 De aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden die de accountant kan selecteren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen, hangen af van de aard van die risico's en de omstandigheden waarin de entiteit verkeert[372].

A32 De accountant kan onder meer de volgende gegevensgerichte controles uitvoeren wanneer de accountant een risico als significant heeft ingeschat dat het management bepaalde transacties met verbonden partijen (die het gevolg is van fraude of van fouten) niet op passende wijze in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving administratief heeft verwerkt of toegelicht:
- bevestigen of bespreken van bepaalde aspecten van de transacties met tussenpersonen zoals banken, advocatenkantoren, borgen of agenten, als dit praktisch uitvoerbaar is en niet verboden is op grond van wet- of regelgeving of van ethische voorschriften;
- bevestigen van de doelen, specifieke voorwaarden of bedragen van de transacties met de

---

[371] Standaard 240, Bijlage 1.
[372] Standaard 330 verschaft nadere leidraden betreffende het overwegen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden. Standaard 240 omvat vereisten en leidraden betreffende het passend inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude.

verbonden partijen (deze controlemaatregel kan minder effectief zijn als de accountant van oordeel is dat de entiteit de verbonden partijen bij het beantwoorden van de vragen van de accountant waarschijnlijk beïnvloedt);
- indien dit van toepassing is, lezen van de financiële overzichten of van andere relevante financiële informatie, indien deze beschikbaar is, over de verbonden partijen ter onderbouwing van de administratieve verwerking van de transacties in de administratieve vastleggingen van de verbonden partijen.

A33 Indien de accountant een risico op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude wegens de aanwezigheid van een verbonden partij met dominante invloed als significant heeft ingeschat, kan de accountant, in aanvulling op de algemene vereisten van Standaard 240, onder meer de volgende controlewerkzaamheden uitvoeren om inzicht te verwerven in de zakelijke relaties welke die verbonden partij met de entiteit direct of indirect kan hebben aangegaan en om te bepalen of verdere passende gegevensgerichte controlewerkzaamheden uitgevoerd dienen te worden:
- verzoeken om inlichtingen bij en houden van besprekingen met het management en de met governance belaste personen;
- verzoeken om inlichtingen bij de verbonden partij;
- onderzoek van significante contracten met de verbonden partij;
- passend achtergrondonderzoek, met name via het internet of specifieke externe databanken met zakelijke informatie;
- beoordelen van klokkenluidersverslagen als deze worden bewaard.

A34 Afhankelijk van de resultaten van de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant kan de accountant het als passend beschouwen om controle-informatie te verkrijgen zonder de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen te toetsen. In sommige omstandigheden kan het evenwel voorkomen dat uit gegevensgerichte controles alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te verkrijgen is. Als er bijvoorbeeld veel intragroeptransacties tussen de entiteit en haar onderdelen hebben plaatsgevonden en een significante hoeveelheid informatie betreffende deze transacties in een geïntegreerd systeem is geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt of op elektronische wijze gerapporteerd, kan de accountant besluiten dat het niet mogelijk is doeltreffende gegevensgerichte controlewerkzaamheden op te zetten die op zich voldoende zijn om de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met deze transacties tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. In dat geval wordt van de accountant vereist dat hij, met het oog op de naleving van het vereiste van Standaard 330 om voldoende en geschikte controle-informatie inzake de werking van relevante interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen,[373] de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit inzake volledigheid en accurate vastlegging van relaties en transacties met verbonden partijen toetst.

Aanwijzen van niet eerder aangewezen of toegelichte verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen

Mededeling van informatie over nieuw aangewezen verbonden partijen aan het opdrachtteam (Zie Par. 22(a))

A35 Het spoedig meedelen van het bestaan van nieuw aangewezen verbonden partijen aan de andere leden van het opdrachtteam helpt hen na te gaan of deze informatie de resultaten van en conclusies uit reeds uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden beïnvloedt en of de risico's op een afwijking van materieel belang opnieuw moeten worden ingeschat.

Gegevensgerichte controles betreffende nieuw aangewezen verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen (Zie Par. 22(c))

A36 De accountant kan onder meer de volgende gegevensgerichte controles betreffende nieuw aangewezen verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen uitvoeren:
- verzoeken om inlichtingen omtrent de aard van de relaties van de entiteit met de nieuw aangewezen verbonden partijen, waaronder (indien passend en op grond van wet-, regelgeving of ethische voorschriften niet verboden) het verzoeken om inlichtingen bij partijen buiten de entiteit die verondersteld worden significante kennis te hebben van de entiteit en haar activiteiten, zoals juridisch adviseurs, belangrijke agenten, belangrijke vertegenwoordigers, consultants, borgen of andere naaste zakenpartners;
- analyseren van de administratieve vastleggingen op transacties met de nieuw aangewezen

[373] Standaard 330, paragraaf 8(b).

verbonden partijen. Die analyse kan vergemakkelijkt worden door gebruik te maken van auditsoftwaretoepassingen;
- verifiëren van de voorwaarden van de nieuw aangewezen transacties met verbonden partijen en het evalueren of de transacties op passende wijze administratief zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Opzettelijke niet-toelichting door het management (Zie Par. 22(e))

A37 De vereisten en leidraden in Standaard 240 betreffende de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten zijn relevant als het management opzettelijk lijkt te hebben nagelaten aan de accountant verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen toe te lichten. De accountant kan ook overwegen of het nodig is of de betrouwbaarheid van de antwoorden van het management op het verzoeken om inlichtingen door de accountant en de bevestigingen van het management aan de accountant opnieuw te evalueren.

Geïdentificeerde significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit

Evalueren van de zakelijke beweegredenen voor significante transacties met verbonden partijen (Zie Par. 23)

A38 Bij het evalueren van de zakelijke beweegredenen voor een significante transactie met een verbonden partij buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit kan de accountant overwegen:
- of:
  - de transactie overmatig complex is (bijvoorbeeld of er meerdere verbonden partijen binnen een geconsolideerde groep bij betrokken zijn);
  - bij de transactie ongebruikelijke handelsvoorwaarden gelden, zoals ongebruikelijke prijzen, rentetarieven, borgstellingen en aflossingsvoorwaarden;
  - er een duidelijke logische zakelijke reden ontbreekt voor het plaatsvinden van de transactie;
  - bij de transactie niet eerder geïdentificeerde verbonden partijen betrokken zijn;
  - de transactie op een ongebruikelijke manier is verwerkt.
- of het management de aard en de administratieve verwerking van die transactie met de met governance belaste personen heeft besproken;
- of het management meer de nadruk legt op een bepaalde verwerkingswijze in plaats van passende aandacht te besteden aan de onderliggende economische beweegredenen voor de transactie.

Indien de toelichting van het management materieel inconsistent is met de voorwaarden van de transactie met de verbonden partij, wordt van de accountant vereist dat hij, overeenkomstig Standaard 500[374], overweegt of de toelichting en bevestigingen van het management over andere significante aangelegenheden betrouwbaar zijn.

A39 De accountant kan ook trachten de zakelijke beweegredenen achter een dergelijke transactie te begrijpen vanuit het perspectief van de verbonden partij, aangezien dit de accountant kan helpen meer inzicht te verwerven in de economische realiteit achter de transactie en de reden waarom deze is uitgevoerd. Een zakelijke beweegreden die vanuit het perspectief van de verbonden partij inconsistent met de aard van haar activiteiten lijkt, kan een frauderisicofactor vormen.

Autorisatie en goedkeuring van significante transacties met verbonden partijen (Zie Par. 23(b))

A40 Autorisatie en goedkeuring door het management, de met governance belaste personen of, indien van toepassing, de aandeelhouders van significante transacties met verbonden partijen die buiten het normale verloop van de bedrijfsvoering van de entiteit vallen, kunnen controle-informatie opleveren over het feit dat de transacties op de passende niveaus binnen de entiteit naar behoren zijn overwogen en dat de desbetreffende voorwaarden op passende wijze in de financiële overzichten zijn weerspiegeld. Wanneer dergelijke transacties niet zijn geautoriseerd en goedgekeurd en het management of de met governance belaste personen daar geen redelijke argumenten voor blijken te kunnen aanvoeren, kan dit een indicatie zijn voor risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fouten of fraude. In dat geval kan de

[374] Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 11.

accountant het nodig achten alert te zijn op andere dergelijke transacties. Wel is het feit dat transacties zijn geautoriseerd en goedgekeurd mogelijk niet voldoende om er een conclusie aan te verbinden met betrekking tot het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude, omdat autorisatie en goedkeuring ineffectief kunnen zijn indien verbonden partijen hebben samengespannen of indien de entiteit aan de dominante invloed van een verbonden partij blootstaat.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A41 Een kleinere entiteit beschikt mogelijk niet over dezelfde, met de verschillende bevoegdheids- en goedkeuringniveaus samenhangende, interne beheersingsmaatregelen als een grotere entiteit. De accountant kan bij de controle van een kleinere entiteit voor het verkrijgen van controle-informatie betreffende de geldigheid van significante transacties met verbonden partijen die buiten het normale verloop van de bedrijfsvoering van de entiteit vallen, dan ook in mindere mate op autorisatie en goedkeuring terugvallen. In plaats daarvan kan de accountant het uitvoeren van andere controlewerkzaamheden in overweging nemen zoals onderzoek van relevante documenten, bevestiging van specifieke aspecten van de transacties met relevante partijen of waarneming van betrokkenheid van de eigenaar-bestuurder bij de transacties.

Beweringen dat transacties met een verbonden partij onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie zijn uitgevoerd (Zie Par. 24)

A42 Hoewel controle-informatie om de prijs van een transactie met een verbonden partij en die van een vergelijkbare marktconforme transactie te vergelijken wellicht gemakkelijk beschikbaar is, is het voor de accountant in de praktijk vaak moeilijk om voldoende controle-informatie te verkrijgen waaruit blijkt dat de transactie met de verbonden partij en de marktconforme transactie in alle opzichten equivalent zijn. Hoewel de accountant mogelijk in staat is te laten bevestigen dat een transactie met een verbonden partij tegen een marktprijs is uitgevoerd, kan het bijvoorbeeld praktisch onuitvoerbaar zijn te laten bevestigen of andere voorwaarden van de transactie (zoals kredietvoorwaarden, voorwaardelijke gebeurtenissen en specifieke lasten) normale marktvoorwaarden tussen onafhankelijke partijen zijn. Het risico bestaat derhalve dat de bewering van het management dat een transactie met een verbonden partijen onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd, een afwijking van materieel belang inhoudt.

A43 Bij het opstellen van de financiële overzichten dient het management een bewering dat een transactie met een verbonden partij onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd, te staven. Daartoe kan het management onder meer:
- de voorwaarden van de transactie met een verbonden partij met die van een identieke of gelijksoortige transactie met een of meer niet-verbonden partijen vergelijken;
- een externe deskundige inschakelen om een marktwaarde te bepalen en de marktvoorwaarden voor de transactie te bevestigen;
- de voorwaarden van de transactie met bekende marktvoorwaarden voor globaal vergelijkbare transacties in een open markt vergelijken.

A44 Bij het evalueren van de argumenten van het management voor deze bewering kan onder meer:
- overwogen worden of het management op een geschikte manier te werk is gegaan om de bewering te staven;
- de bron van de interne of externe gegevens die de bewering staven, geverifieerd worden en kunnen de gegevens op nauwkeurigheid, volledigheid en relevantie worden getoetst;
- de redelijkheid van significante veronderstellingen waarop de bewering is gebaseerd, worden geëvalueerd.

A45 Op grond van bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving moeten transacties met verbonden partijen die niet op dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie zijn uitgevoerd, worden toegelicht. Indien het management een transactie met een verbonden partij niet in de financiële overzichten heeft toegelicht, kan dit dan ook als een impliciete bewering gelden dat de transactie onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd.

Evaluatie van de administratieve verwerking en toelichting van geïdentificeerde relaties en transacties met verbonden partijen

Overwegingen van materialiteit bij het evalueren van afwijkingen (Zie Par. 25)

A46 Volgens Standaard 450 wordt van de accountant vereist dat hij bij de evaluatie of een afwijking al dan niet van materieel belang is zowel de omvang en de aard van een afwijking als de

bijzondere omstandigheden waarin deze optreedt, overweegt[375]. De significantie van de transactie voor gebruikers van het financiële overzicht kan niet alleen van het vastgelegde bedrag van de transactie, maar ook van bepaalde andere relevante factoren, zoals de aard van de relatie met de verbonden partij, afhankelijk zijn.

Evaluatie van toelichtingen van verbonden partijen (Zie Par. 25(a))

A47 Bij het evalueren van toelichtingen van verbonden partijen in de context van de krachtens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geldende toelichtingsvereisten dient te worden overwogen of de feiten en omstandigheden van de relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit op een passende wijze zijn samengevat en gepresenteerd zodat de toelichtingen begrijpelijk zijn. Toelichtingen van transacties met verbonden partijen kunnen onbegrijpelijk zijn indien:

a. de zakelijke beweegredenen en de effecten van de transacties op de financiële overzichten onduidelijk zijn of verkeerd zijn voorgesteld; of
b. kernvoorwaarden, condities of andere belangrijke elementen van de transacties die noodzakelijk zijn om deze te begrijpen niet op een passende wijze zijn toegelicht.

Schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 26)

A48 In onder meer de volgende omstandigheden kan het passend zijn schriftelijke bevestigingen van de met governance belaste personen te verkrijgen:

- wanneer zij specifieke transacties met verbonden partijen hebben goedgekeurd (a) die de financiële overzichten op een van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden of (b) waarbij het management betrokken is;
- wanneer zij aan de accountant specifieke mondelinge bevestigingen over details van bepaalde transacties met verbonden partijen hebben gegeven;
- wanneer zij financiële of andere belangen in de verbonden partijen of in de transacties met de verbonden partijen hebben.

A49 De accountant kan ook besluiten om schriftelijke bevestigingen te verkrijgen betreffende specifieke beweringen die het management kan hebben geuit, zoals een bevestiging dat specifieke transacties met verbonden partijen geen geheime nevenovereenkomsten omvatten.

Communicatie met de met governance belaste personen (Zie Par. 27)

A50 Door significante tijdens de controle[376] in verband met verbonden partijen van de entiteit aan de orde komende aangelegenheden mee te delen, helpt de accountant bij de met governance belaste personen gemeenschappelijk begrip tot stand te brengen over de aard en oplossing van deze aangelegenheden. Voorbeelden van belangrijke aangelegenheden inzake verbonden partijen zijn onder meer:

- (al dan niet opzettelijke) ontbrekende toelichting door het management aan de accountant van verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen, die de met governance belaste personen op relaties en transacties met verbonden partijen kunnen attenderen waarvan zij voorheen mogelijk geen kennis hadden;
- het aanwijzen van significante, niet op passende wijze geautoriseerde en goedgekeurde transacties met verbonden partijen die fraude kunnen doen vermoeden;
- een meningsverschil met het management betreffende het administratief verwerken en toelichten van significante transacties met verbonden partijen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- het niet naleven van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving die specifieke soorten van transacties met verbonden partijen verbiedt of aan banden legt;
- moeilijkheden om de partij aan te wijzen die in laatste instantie zeggenschap over de entiteit heeft.

[375] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 11(a). Paragraaf A16 van Standaard 450 verschaft leidraden betreffende de omstandigheden die de evaluatie van een afwijking kunnen beïnvloeden.

[376] Standaard 230, paragraaf A8, verschaft nadere leidraden betreffende de aard van significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde komen.

560 Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode bij een controle van financiële overzichten (Zie Par. A1).

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

2 Financiële overzichten kunnen beïnvloed worden door bepaalde gebeurtenissen die zich voordoen na de datum van de verslagperiode[377]. Veel stelsels inzake financiële verslaggeving verwijzen specifiek naar dergelijke gebeurtenissen. Die stelsels inzake financiële verslaggeving onderscheiden gewoonlijk twee soorten van gebeurtenissen:
a. gebeurtenissen die controle-informatie verschaffen over omstandigheden die bestonden op de datum van de financiële overzichten; en
b. gebeurtenissen die controle-informatie verschaffen over omstandigheden die ontstaan zijn na de datum van de financiële overzichten.
In Standaard 700 wordt uiteengezet dat de datum van de controleverklaring de lezer informeert dat de accountant heeft overwogen wat het effect is van gebeurtenissen en transacties waarvan hij zich bewust wordt en die zich tot aan die datum hebben voorgedaan[378].

Ingangsdatum

3 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

4 De doelstellingen van de accountant zijn:
a. het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent de vraag of gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring en die een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten noodzakelijk maken, op passende wijze in die financiële overzichten zijn weerspiegeld, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
b. het op passende wijze inspelen op feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, die, wanneer zij hem op die datum bekend waren geweest, tot een aanpassing in de controleverklaring hadden kunnen leiden.

Definities

5 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *datum van de financiële overzichten* – De einddatum van de laatste verslagperiode waarop de financiële overzichten betrekking hebben;
b. *goedkeuringsdatum van de financiële overzichten* – De datum waarop alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief de daarbij horende toelichtingen, zijn opgesteld en de personen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid voor deze financiële overzichten op zich hebben genomen; (Zie Par. A2)
c. *datum van de controleverklaring* – De datum waarop de accountant de verklaring bij de financiële overzichten dateert overeenkomstig Standaard 700; (Zie Par. A3)
d. *datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd* – De datum waarop de controleverklaring en de gecontroleerde financiële overzichten aan derden ter beschikking worden gesteld; (Zie Par. A4 en A5)
e. *gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode* – Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring, alsmede feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring.

---

[377] International Accounting Standard(IAS) 10, 'Gebeurtenissen na balansdatum', gaat bijvoorbeeld over de wijze waarop in financiële overzichten zowel gunstige als ongunstige gebeurtenissen worden behandeld die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten (in de IAS aangeduid als de 'balansdatum') en de datum waarop de financiële overzichten worden geautoriseerd voor publicatie.
[378] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf A38.

Vereisten

Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring

6 De accountant dient controlewerkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat alle gebeurtenissen die zich tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring voordoen en een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten vereisen, zijn geïdentificeerd. Van de accountant wordt echter niet verwacht dat hij aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert inzake aangelegenheden waarvoor eerder toegepaste controlewerkzaamheden bevredigende conclusies hebben opgeleverd. (Zie Par. A6)

7 De accountant dient de op grond van paragraaf 6 vereiste werkzaamheden uit te voeren zodanig dat zij betrekking hebben op de periode vanaf de datum van de financiële overzichten tot aan de datum van de controleverklaring of een periode die daarmee zoveel mogelijk samenvalt als vanuit praktisch oogpunt uitvoerbaar is. De accountant dient rekening te houden met zijn risico-inschatting bij het bepalen van de aard en omvang van deze controlewerkzaamheden, die het volgende dienen te omvatten: (Zie Par. A7 en A8)
   a. het verwerven van inzicht in de procedures die het management heeft ingesteld om ervoor te zorgen dat gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode worden geïdentificeerd;
   b. het verzoeken om inlichtingen bij het management en, in voorkomend geval, bij de met governance belaste personen omtrent de vraag of zich na de einddatum van de verslagperiode gebeurtenissen hebben voorgedaan die van invloed kunnen zijn op de financiële overzichten; (Zie Par. A9)
   c. het lezen van eventuele notulen van na de datum van de financiële overzichten gehouden vergaderingen van de eigenaren van de entiteit, het management en de met governance belaste personen en het verzoeken om inlichtingen inzake aangelegenheden die in dergelijke vergaderingen zijn besproken en waarvan nog geen notulen beschikbaar zijn; (Zie Par. A10)
   d. het lezen van de eventuele meest recente tussentijdse financiële overzichten na de einddatum van de verslagperiode.

8 Indien de accountant, als gevolg van de controlewerkzaamheden die op grond van de paragrafen 6 en 7 vereist zijn, gebeurtenissen identificeert die aanpassing van of toelichting in de financiële overzichten noodzakelijk maken, dient de accountant te bepalen of elk van deze gebeurtenissen op passende wijze in die financiële overzichten is weerspiegeld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Schriftelijke bevestigingen

9 De accountant dient het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te verzoeken overeenkomstig Standaard 580[379] een schriftelijke bevestiging te verstrekken dat alle gebeurtenissen die zich na de datum van de financiële overzichten hebben voorgedaan en waarvoor het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een aanpassing of toelichting vereist, zijn aangepast of toegelicht.

Feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd

10 De accountant is niet verplicht na de datum van de controleverklaring controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële overzichten uit te voeren. Echter, indien na de datum van de controleverklaring, maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd, een feit bij de accountant bekend wordt dat, mocht het de accountant op de datum van de controleverklaring bekend zijn geweest, tot een wijziging door de accountant van de controleverklaring had kunnen leiden, dient de accountant: (Zie Par. A11)
   a. de aangelegenheid te bespreken met het management en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen;
   b. te bepalen of het noodzakelijk is dat een wijziging in de financiële overzichten wordt aangebracht en zo ja;
   c. inlichtingen in te winnen over de wijze waarop het management voornemens is deze aangelegenheid in de financiële overzichten te behandelen.

11 Indien het management de financiële overzichten wijzigt, dient de accountant:
   a. de controlewerkzaamheden met betrekking tot de wijziging uit te voeren die in de omstandigheden noodzakelijk zijn;
   b. tenzij de omstandigheden als bedoeld in paragraaf 12 van toepassing zijn:

[379] Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*.

1. de controlewerkzaamheden als bedoeld in de paragrafen 6 en 7 uit te breiden tot aan de datum van de nieuwe controleverklaring; en
2. een nieuwe controleverklaring over de gewijzigde financiële overzichten te verstrekken. De nieuwe controleverklaring dient niet eerder gedateerd zijn dan de goedkeuringsdatum van de gewijzigde financiële overzichten.

12 Als wet-, regelgeving of het stelsel inzake financiële verslaggeving het management niet verbiedt de wijziging van de financiële overzichten te beperken tot de effecten van de gebeurtenis of gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die tot die wijziging leidt (leiden) en het degenen die verantwoordelijk zijn voor de goedkeuring van de financiële overzichten niet verbiedt hun goedkeuring tot die ene wijziging te beperken, is het de accountant toegestaan de op grond van paragraaf 11(b)(i) vereiste controlewerkzaamheden inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode tot die wijziging te beperken. In dergelijke gevallen dient de accountant hetzij:
  a. de controleverklaring te wijzigen door een aanvullende datum op te nemen die beperkt is tot die wijziging, waarmee wordt aangegeven dat de werkzaamheden van de accountant inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode beperkt zijn tot de wijziging van de financiële overzichten zoals omschreven in de desbetreffende toelichting in de financiële overzichten; hetzij (Zie Par. A12)
  b. een nieuwe of gewijzigde controleverklaring te verstrekken die in een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden[380] dan wel in een paragraaf inzake overige aangelegenheden een vermelding bevat waarin bekend wordt gemaakt dat de werkzaamheden van de accountant inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode beperkt zijn tot de wijziging van de financiële overzichten zoals omschreven in de desbetreffende toelichting bij de financiële overzichten.

13 In sommige rechtsgebieden is het management op grond van wet-, regelgeving of het stelsel inzake financiële verslaggeving mogelijk niet verplicht gewijzigde financiële overzichten te publiceren en is de accountant dienovereenkomstig niet gehouden een gewijzigde of nieuwe controleverklaring te verstrekken. Indien het management de financiële overzichten echter niet wijzigt in omstandigheden waarin de accountant van mening is dat ze gewijzigd moeten worden en: (Zie Par. A13 en A14)
  a. indien de controleverklaring nog niet aan de entiteit is verstrekt, dient de accountant het oordeel aan te passen zoals is vereist in Standaard 705[381] en vervolgens de controleverklaring te verstrekken; of
  b. indien de controleverklaring reeds aan de entiteit is verstrekt, dient de accountant het management en de met governance belaste personen, tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, mee te delen de financiële overzichten niet voor derden te publiceren voordat de noodzakelijke wijzigingen zijn aangebracht. Indien niettemin de financiële overzichten vervolgens zonder de noodzakelijke wijzigingen worden gepubliceerd, dient de accountant passende maatregelen te treffen om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund. (Zie Par. A15 en A)

Feiten die de accountant bekend worden na de publicatie van de financiële overzichten

14 *Nadat de financiële overzichten zijn gepubliceerd heeft de accountant geen verplichting om enige controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot die financiële overzichten.*
Aan artikel 2:362 lid 6 BW kan worden ontleend, dat indien na de vaststelling van de jaarrekening door de Algemene Vergadering van Aandeelhouders blijkt dat de jaarrekening in ernstige mate tekort schiet in het geven van het inzicht conform artikel 2:362 lid 1 BW, het bestuur daaromtrent onverwijld bericht aan de leden of aandeelhouders en een mededeling daaromtrent deponeert ten kantore van het handelsregister; en dat bij de mededeling een accountantsverklaring wordt gevoegd, indien de jaarrekening overeenkomstig artikel 2:393 BW is gecontroleerd.
In het geval dat zijn opdrachtgever medewerking weigert distantieert de accountant zich van de openbaar gemaakte stukken. Wanneer het bij een openbaar register gedeponeerde stukken betreft kan dit bijvoorbeeld door dit register schriftelijk te berichten dat de verklaring ten onrechte openbaar gemaakt is. In andere gevallen kan bijvoorbeeld publicatie in een landelijk dagblad worden overwogen.

15 –

16 –

17 Indien het management niet de noodzakelijke stappen onderneemt om ervoor te zorgen dat allen die in het bezit zijn van de eerder gepubliceerde financiële overzichten van de situatie op de hoogte worden gebracht en de financiële overzichten niet wijzigt in omstandigheden waarin de

---

[380] Zie Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[381] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

accountant van mening is dat ze gewijzigd moeten worden, dient de accountant aan het management en aan de met governance belaste personen, tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit[382], te melden dat de accountant maatregelen zal nemen om te trachten te voorkomen dat in de toekomst op de controleverklaring wordt gesteund. Indien het management of de met governance belaste personen, ondanks deze melding, niet de noodzakelijke stappen ondernemen, dient de accountant passende maatregelen te treffen om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund. (Zie Par. A18)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard (Zie Par. 1)

A1 Wanneer de gecontroleerde financiële overzichten na de publicatie van de financiële overzichten in andere documenten worden opgenomen, kan de accountant aanvullende verantwoordelijkheden hebben met betrekking tot de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode waarmee de accountant mogelijk rekening moet houden, zoals vereisten op grond van wet- en regelgeving met betrekking tot de openbare uitgifte van effecten in rechtsgebieden waarin de effecten worden uitgegeven. Van de accountant kan bijvoorbeeld vereist worden aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren tot aan de datum van het definitieve emissieprospectus. Hiertoe kunnen werkzaamheden behoren als bedoeld in de paragrafen 6 en 7, uitgevoerd tot op of nabij de datum waarop het definitieve emissieprospectus van kracht wordt, alsmede het lezen van het emissieprospectus om in te schatten of de overige informatie die in het emissieprospectus is opgenomen verenigbaar is met de financiële informatie waarmee de accountant in verband kan worden gebracht[383].

Definities

Goedkeuringsdatum van de financiële overzichten (Zie Par. 5(b))

A2 In bepaalde rechtsgebieden wordt door wet- of regelgeving aangegeven welke personen of organen (bijvoorbeeld het management of de met governance belaste personen) verantwoordelijk zijn voor het vaststellen dat alle overzichten die tezamen de financiële overzichten vormen, inclusief de daartoe behorende toelichtingen, zijn opgesteld en wordt het noodzakelijke goedkeuringsproces gespecificeerd. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces niet voorgeschreven door wet- of regelgeving en volgt de entiteit haar eigen procedures bij het opstellen en afronden van de financiële overzichten rekening houdend met haar management- en governancestructuur. In bepaalde rechtsgebieden is de finale goedkeuring van de financiële overzichten door de aandeelhouders vereist. In deze rechtsgebieden is de finale goedkeuring door de aandeelhouders niet nodig wil de accountant kunnen vaststellen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen teneinde daarop zijn oordeel over de financiële overzichten te baseren. Voor de toepassing van de Standaarden is de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten de vroegste datum waarop de personen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat alle overzichten die tezamen de financiële overzichten vormen, inclusief de daarbij horende toelichtingen, zijn opgesteld en waarop de daartoe bevoegde personen de verantwoordelijkheid voor die financiële overzichten op zich hebben genomen.

Datum van de controleverklaring (Zie Par. 5(c))

A3 De controleverklaring kan niet eerder worden gedateerd dan op de datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om daarop zijn oordeel over de financiële overzichten te baseren. Voldoende en geschikte controle-informatie omvat de controle-informatie dat alle overzichten die tezamen de financiële overzichten vormen, inclusief de daarbij behorende toelichtingen, zijn opgesteld en dat de personen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid voor die financiële overzichten op zich hebben genomen.[384] Dientengevolge kan de datum van de controleverklaring niet liggen vóór de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten als bedoeld in paragraaf 5(b). Als gevolg van administratieve kwesties kan er tijd zitten tussen de datum van de controleverklaring als bedoeld in paragraaf 5(c)en de datum waarop de controleverklaring aan de entiteit wordt verstrekt.

---

[382] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.
[383] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 2.
[384] Standaard 700, paragraaf 41: In sommige gevallen geeft wet- of regelgeving ook het moment in het verslaggevingsproces aan waarop de controle geacht wordt te zijn afgerond.

Datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd (Zie Par. 5(d))

A4 De datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd, hangt normaliter af van het regelgevingskader dat van toepassing is voor de entiteit. In bepaalde omstandigheden kan de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd, de datum zijn waarop ze bij een regelgevende of toezichthoudende instantie worden gedeponeerd. Omdat gecontroleerde financiële overzichten niet gepubliceerd kunnen worden zonder een controleverklaring moet de datum waarop de gecontroleerde financiële overzichten worden gepubliceerd, niet alleen op of na de datum van de controleverklaring liggen, maar ook op of na de datum waarop de controleverklaring aan de entiteit wordt verstrekt.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A5 In het geval van de publieke sector kan de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd, de datum zijn waarop de gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring worden aangeboden aan de wetgever of op een andere wijze worden gepubliceerd.

Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring (Zie Par. 6, 7, 8 en 9)

A6 Afhankelijk van de risico-inschatting van de accountant kunnen de op grond van paragraaf 6 vereiste controlewerkzaamheden ook werkzaamheden omvatten die noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beoordeling of toetsing van administratieve vastleggingen of transacties die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring. De op grond van de paragrafen 6 en 7 vereiste controlewerkzaamheden komen bovenop werkzaamheden die de accountant voor andere doeleinden kan uitvoeren en die niettemin informatie kunnen opleveren over gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode (bijvoorbeeld voor het verkrijgen van controle-informatie over rekeningsaldi op de datum van de financiële overzichten, zoals afgrenzingswerkzaamheden of werkzaamheden met betrekking tot ontvangsten van vorderingen na de einddatum van de verslagperiode).

A7 Paragraaf 7 bepaalt bepaalde controlewerkzaamheden in deze context die de accountant ingevolge paragraaf 6 moet uitvoeren. De werkzaamheden die de accountant uitvoert met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode kunnen echter afhangen van de informatie die beschikbaar is en in het bijzonder van de mate waarin de administratie is opgesteld na de datum van de financiële overzichten. Wanneer de administratie niet is bijgewerkt en dienovereenkomstig geen tussentijdse financiële overzichten (noch voor interne noch voor externe doeleinden) zijn opgesteld, dan wel wanneer er geen notulen van vergaderingen van het management of van de met governance belaste personen zijn opgesteld, kunnen relevante controlewerkzaamheden de vorm aannemen van het inspecteren van beschikbare administratieve documenten en vastleggingen, met inbegrip van bankafschriften. In paragraaf A8 zijn voorbeelden opgenomen van de aanvullende aangelegenheden die de accountant bij deze onderzoeken in overweging kan nemen.

A8 Naast de op grond van de paragraaf 7 vereiste controlewerkzaamheden kan de accountant het noodzakelijk en passend achten om:
- de meest recente beschikbare budgetten, kasstroomprognoses en overige daaraan verwante managementrapportages te lezen die betrekking hebben op verslagperioden volgend op de datum van de financiële overzichten;
- bij de juridisch adviseur van de entiteit inlichtingen betreffende rechtszaken en claims in te winnen, dan wel eerder mondeling of schriftelijk ingewonnen inlichtingen uit te breiden; of
- overwegen of schriftelijke bevestigingen die betrekking hebben op bepaalde gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode noodzakelijk kunnen zijn teneinde andere controle-informatie te staven en daardoor voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Verzoeken om inlichtingen (Zie Par. 7(b))

A9 Bij het verzoeken om inlichtingen bij het management en, in voorkomend geval, bij de met governance belaste personen, of zich gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode hebben voorgedaan die van invloed kunnen zijn op de financiële overzichten, kan de accountant inlichtingen inwinnen over de actuele stand van de elementen die op basis van voorlopige of niet overtuigende gegevens in overweging waren genomen en kan hij met name naar de volgende aangelegenheden navraag doen:
- of nieuwe verplichtingen, leningen of borgstellingen zijn aangegaan;
- of zich verkopen of aankopen van activa hebben voorgedaan dan wel of hiertoe plannen bestaan;
- of er kapitaalverhogingen dan wel uitgiftes van schuldpapier zijn geweest, zoals de emissie van

nieuwe aandelen of obligaties, dan wel of er een overeenkomst tot fusie of liquidatie is gesloten of dat hiertoe plannen bestaan;
- of activa door de overheid zijn onteigend dan wel bijvoorbeeld door brand of overstroming zijn vernietigd;
- of er ontwikkelingen zijn geweest met betrekking tot voorwaardelijke gebeurtenissen;
- of er ongebruikelijke aanpassingen in de administratieve verwerking zijn geweest dan wel worden overwogen;
- of zich gebeurtenissen hebben voorgedaan of zich waarschijnlijk zullen voordoen waardoor de geschiktheid van de grondslagen voor de financiële verslaggeving welke bij het opstellen van de financiële overzichten zijn gehanteerd ter discussie zal komen te staan, zoals het geval zou zijn indien door dergelijke gebeurtenissen de geldigheid van de continuïteitsveronderstelling in twijfel zou worden getrokken;
- of zich gebeurtenissen hebben voorgedaan die betrekking hebben op het waarderen van schattingen of voorzieningen die in de financiële overzichten zijn opgenomen;
- of zich gebeurtenissen hebben voorgedaan die relevant zijn voor de realisatiewaarde van activa.

Het lezen van notulen (Zie Par. 7(c))

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A10 In de publieke sector kan de accountant de officiële vastleggingen lezen van debatten van de wetgever en kan hij inlichtingen inwinnen betreffende in deze debatten behandelde aangelegenheden waarvoor nog geen officiële documenten beschikbaar zijn.

Feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd

De verantwoordelijkheid van het management tegenover de accountant (Zie Par. 10)

A11 Zoals uiteengezet in Standaard 210, is in de voorwaarden van de controleopdracht opgenomen dat het management ermee instemt de accountant te informeren over feiten die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden en waarvan het management zich mogelijk bewust wordt gedurende de periode vanaf de datum van de controleverklaring tot de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd[385].

Tweevoudige datering (Zie Par. 12(a))

A12 Wanneer de accountant, in de omstandigheden als beschreven in paragraaf 12(a), de controleverklaring wijzigt teneinde een aanvullende datum op te nemen die enkel op die wijziging betrekking heeft, blijft de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten voorafgaand aan de later door het management aangebrachte wijzigingen ongewijzigd omdat deze datum de lezer informeert over het moment waarop de controlewerkzaamheden met betrekking tot die financiële overzichten waren afgerond. In de controleverklaring wordt echter een aanvullende datum opgenomen om de gebruikers te informeren dat de werkzaamheden van de accountant na de eerstgenoemde datum enkel betrekking hadden op de latere wijziging van de financiële overzichten. Het volgende is een voorbeeld van een dergelijke aanvullende datum: '(Datum van de controleverklaring), behalve met betrekking tot toelichting Y, die per (datum van afronding van de controlewerkzaamheden die enkel betrekking hebben op de wijziging zoals omschreven in toelichting Y) is.'

Geen wijziging van de financiële overzichten door het management (Zie Par. 13)

A13 In sommige rechtsgebieden is het management wellicht niet verplicht om op grond van wet-, regelgeving of het stelsel inzake financiële verslaggeving gewijzigde financiële overzichten te publiceren. Dit is dikwijls het geval wanneer de publicatie van de financiële verslaggeving over de volgende verslagperiode ophanden is, mits in die overzichten de passende toelichtingen worden gegeven.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A14 In de publieke sector kunnen de maatregelen die worden genomen in overeenstemming met paragraaf 13 in het geval dat het management de financiële overzichten niet wijzigt ook een

[385] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf A23.

afzonderlijke rapportering inhouden aan de wetgevende instantie(s) dan wel aan een andere relevante instantie in de verslaggevingshiërarchie over de implicaties van de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode voor de financiële overzichten en de controleverklaring.

Maatregelen van de accountant om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund (Zie Par. 13(b))

A15 De accountant zal mogelijk moeten voldoen aan aanvullende wettelijke verplichtingen zelfs wanneer de accountant het management erop heeft gewezen de financiële overzichten niet te publiceren en het management dit verzoek heeft geaccepteerd.

A16 Als het management de financiële overzichten heeft gepubliceerd ondanks het feit dat de accountant erop heeft gewezen de financiële overzichten niet aan derden ter beschikking te stellen, zijn de door de accountant te treffen maatregelen om te voorkomen dat op de controleverklaring bij de financiële overzichten wordt gesteund, afhankelijk van de wettelijke rechten en verplichtingen van de accountant. Daarom kan de accountant het passend achten om juridisch advies in te winnen.

Feiten die de accountant bekend worden na de publicatie van de financiële overzichten

Geen wijziging van de financiële overzichten door het management (Zie Par. 15)

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A17 –

Maatregelen van de accountant om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund (Zie Par. 17)

A18 Als de accountant van mening is dat het management dan wel de met governance belaste personen er niet in geslaagd zijn de nodige maatregelen te treffen om te voorkomen dat op de controleverklaring bij de eerder door de entiteit gepubliceerde financiële overzichten wordt gesteund ondanks het feit dat de accountant eerder bekend heeft gemaakt dat hij maatregelen zal nemen om te trachten te voorkomen dat hierop wordt gesteund, zijn de door de accountant te treffen maatregelen afhankelijk van de wettelijke rechten en verplichtingen van de accountant. Daarom kan de accountant het passend achten om juridisch advies in te winnen.

570 Continuïteit

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant inzake de controle van financiële overzichten met betrekking tot de wijze waarop het management bij het opstellen van de financiële overzichten de continuïteitsveronderstelling hanteert.

Continuïteitsveronderstelling

2 De continuïteitsveronderstelling houdt in dat een entiteit wordt geacht haar activiteiten in de voorzienbare toekomst voort te zetten. Financiële overzichten voor algemene doeleinden worden opgesteld op basis van continuïteit, tenzij het management voornemens is de entiteit te liquideren of de activiteiten te beëindigen dan wel hiervoor geen realistisch alternatief heeft. Bij het opstellen van financiële overzichten voor speciale doeleinden kan, gezien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de continuïteitsbasis al dan niet relevant zijn (bijvoorbeeld in sommige rechtsgebieden is de continuïteitsbasis niet van belang voor bepaalde financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een fiscale grondslag). Wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling passend is, worden activa en passiva opgenomen uitgaande van de veronderstelling dat de entiteit in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen. (Zie Par. A1)

Verantwoordelijkheid voor het beoordelen van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven

3 Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten een expliciet vereiste dat het management een specifieke beoordeling maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, alsook standaarden met betrekking tot de aangelegenheden die moeten worden overwogen en de toelichtingen die moeten worden verstrekt in verband met continuïteit. Zo vereist International Accounting Standard (IAS) 1 dat het management een beoordeling maakt van de mogelijkheid van een entiteit om haar continuïteit te handhaven[386]. De nadere vereisten met betrekking tot de verantwoordelijkheid van het management om een beoordeling te maken van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten kunnen ook in wet- of regelgeving zijn opgenomen.

4 Andere stelsels inzake financiële verslaggeving vereisen mogelijk niet expliciet dat het management een specifieke beoordeling maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Aangezien de continuïteitsveronderstelling niettemin van fundamenteel belang is bij het opstellen van de financiële overzichten, zoals in paragraaf 2 besproken, moet het management bij het opstellen van de financiële overzichten een beoordeling maken van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dit niet expliciet vereist.

5 De beoordeling door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, houdt in dat het op een bepaald moment een inschatting maakt van inherent onzekere toekomstige uitkomsten van gebeurtenissen of omstandigheden. De volgende factoren zijn hierbij relevant:

- de mate van onzekerheid die verband houdt met de uitkomst van een gebeurtenis of omstandigheid neemt significant toe naarmate de gebeurtenis of omstandigheid, dan wel de uitkomst daarvan, zich verder in de toekomst voordoet. De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving die een expliciete beoordeling van het management als vereiste stellen, specificeren daarom over welke periode het management met alle beschikbare informatie rekening moet houden;
- de omvang en de complexiteit van de entiteit, de aard en de toestand van de activiteiten ervan en de mate waarin zij door externe factoren wordt beïnvloed, zijn van invloed op de inschatting met betrekking tot de uitkomst van gebeurtenissen of omstandigheden;
- iedere inschatting met betrekking tot de toekomst wordt gebaseerd op informatie die beschikbaar is op het moment dat de oordeelsvorming wordt gemaakt. Gebeurtenissen die daarna plaatshebben kunnen uitkomsten tot gevolg hebben die niet consistent zijn met de oordeelsvormingen welke redelijk waren op het moment dat ze werden gemaakt.

[386] IAS 1, *Presentatie van de jaarrekening* per 1 januari 2009, de paragrafen 25 en 26.

Verantwoordelijkheden van de accountant

6 Het is de verantwoordelijkheid van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten en om te concluderen of er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Deze verantwoordelijkheid bestaat, zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten wordt gehanteerd niet expliciet vereist dat het management een specifieke beoordeling maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

7 Zoals in Standaard 200[387] beschreven wordt, zijn de mogelijke effecten van inherente beperkingen op de mogelijkheid van de accountant om afwijkingen van materieel belang te detecteren echter groter voor toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden die ertoe kunnen leiden dat een entiteit haar continuïteit niet langer kan handhaven. De accountant kan dergelijke toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden niet voorspellen. Daarom kan het ontbreken van enige referentie aan onzekerheid met betrekking tot continuïteit in de controleverklaring niet worden beschouwd als een garantie voor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Ingangsdatum

8 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

9 De doelstellingen van de accountant zijn:
   a. het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de geschiktheid van het door het management hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten;
   b. het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
   c. het bepalen van de implicaties voor de controleverklaring.

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

10 Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden zoals vereist op grond van Standaard 315[388] dient de accountant te overwegen of er gebeurtenissen of omstandigheden zijn die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Hierbij dient de accountant te bepalen of het management reeds een voorlopige beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en dient hij: (Zie Par. A2, A3, A4 en A5)
   a. indien een dergelijke beoordeling is gemaakt, de beoordeling met het management te bespreken en na te gaan of het management gebeurtenissen en omstandigheden heeft geïdentificeerd die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en zo ja, hoe het management voornemens is hierop te reageren; of
   b. indien nog geen beoordeling is gemaakt, de basis voor het voorgenomen hanteren van de continuïteitsveronderstelling met het management te bespreken, alsmede bij het management inlichtingen in te winnen over de vraag of er gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

11 De accountant dient gedurende de controle alert te blijven op controle-informatie inzake gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A6)

---

[387] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden.*

[388] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 5.

Het evalueren van de beoordeling door het management

12 De accountant dient de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, te evalueren. (Zie Par. A7, A8, A9, A11 en A12)

13 Bij het evalueren van de beoordeling door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant dezelfde periode te hanteren als de periode die het management heeft gehanteerd om zijn beoordeling te maken zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel door wet of regelgeving indien een langere periode gespecificeerd wordt. Indien de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven betrekking heeft op een periode van minder dan twaalf maanden vanaf de einddatum van de financiële overzichten zoals vastgesteld in Standaard 560[389], dient de accountant het management te verzoeken om zijn beoordelingsperiode uit te breiden tot ten minste twaalf maanden vanaf die datum. (Zie Par. A10, A11 en A12)

14 Bij het evalueren van de beoordeling door het management dient de accountant te overwegen of de beoordeling door het management alle relevante informatie omvat waarvan de accountant als gevolg van de controle kennis heeft.

De periode na de beoordeling door het management

15 De accountant dient bij het management inlichtingen in te winnen over zijn kennis van gebeurtenissen of omstandigheden na de periode waarvoor het management een beoordeling heeft gemaakt die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A13 en A14)

Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd

16 Indien gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant, om te bepalen of er al dan niet van een onzekerheid van materieel belang sprake is, voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren en na te gaan of er beperkende factoren in het spel zijn. Daartoe dienen de volgende werkzaamheden te worden uitgevoerd: (Zie Par. A15)

- a. het verzoeken aan het management zijn beoordeling te maken als het management nog geen beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;
- b. het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen met betrekking tot zijn beoordeling van de continuïteit, het evalueren van het feit of de uitkomsten van deze plannen de situatie waarschijnlijk kunnen verbeteren en of de plannen van het management in de gegeven omstandigheden haalbaar zijn; (Zie Par. A16)
- c. als de entiteit een kasstroomprognose heeft opgesteld en analyse van de prognose een significante factor is bij het overwegen van toekomstige uitkomsten van gebeurtenissen of omstandigheden in het kader van de evaluatie van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen: (Zie Par. A17 en A18)
  1. het evalueren van de betrouwbaarheid van de onderliggende gegevens die zijn gegenereerd om de prognose op te stellen; en
  2. het vaststellen of er adequate onderbouwing is voor de veronderstellingen die aan de prognose ten grondslag liggen;
- d. het overwegen of eventuele aanvullende feiten of informatie beschikbaar zijn gekomen sinds de datum waarop het management zijn beoordeling heeft gemaakt;
- e. het verzoeken om schriftelijke bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen met betrekking tot hun plannen voor toekomstige maatregelen en de haalbaarheid van deze plannen.

Controleconclusies en het rapporteren over de controle

17 Op basis van de verkregen controle-informatie dient de accountant een conclusie te trekken of er op grond van zijn oordeelsvorming sprake is van een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden welke, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Er is sprake van een onzekerheid van materieel belang wanneer de omvang van de mogelijke impact ervan en de waarschijnlijkheid dat zij zich voordoet van dien aard is dat, op

[389] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 5(a).

grond van de oordeelsvorming van de accountant, een passende toelichting over de aard en implicaties van de onzekerheid noodzakelijk is voor:
a. de getrouwe weergave van de financiële overzichten in het geval van een getrouw-beeld-stelsel; of
b. het niet misleidend zijn van de financiële overzichten in het geval van een compliance-stelsel. (Zie Par. A19)

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er is sprake van een onzekerheid van materieel belang

18 Indien de accountant concludeert dat het hanteren van de continuïteitsveronderstelling in de gegeven omstandigheden passend is, maar dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang, dient de accountant vast te stellen of de financiële overzichten:
a. een adequate beschrijving vormen van de belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en de plannen van het management om met deze gebeurtenissen of omstandigheden om te gaan; en
b. duidelijk toelichten dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en dat daardoor de entiteit mogelijk niet in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen. (Zie Par. A20)

19 Indien de financiële overzichten een adequate toelichting daarover bevatten, dient de accountant een goedkeurend oordeel te formuleren en een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen teneinde:
a. te benadrukken dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de gebeurtenis of omstandigheid die gerede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
b. de aandacht te vestigen op de toelichting in de financiële overzichten waarin de in paragraaf 18 genoemde aangelegenheden worden toegelicht. (Zie Standaard 706[390]) (Zie Par. A21 en A22)

20 Indien de financiële overzichten geen adequate toelichting bevatten, dient de accountant indien passend een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel te formuleren overeenkomstig Standaard 705.[391] De accountant dient in de controleverklaring te vermelden dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang die gerede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A23 en A24)

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend

21 Indien bij het opstellen van de financiële overzichten van continuïteit is uitgegaan, maar het hanteren door het management in de financiële overzichten van de continuïteitsveronderstelling op grond van de oordeelsvorming van de accountant niet passend is, dient de accountant een afkeurend oordeel te formuleren. (Zie Par. A25 en A26)

Het management is niet bereid zijn beoordeling te maken of uit te breiden

22 Indien het management niet bereid is zijn beoordeling te maken of uit te breiden wanneer het daar door de accountant om verzocht wordt, dient de accountant de implicaties voor de controleverklaring te overwegen. (Zie Par. A27)

Communicatie met de met governance belaste personen

23 Tenzij alle met governance belaste personen bij het leiden van de entiteit[392] betrokken zijn, dient de accountant aan de met governance belaste personen mededeling te doen van geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Aan de met governance belaste personen dient te worden meegedeeld:
a. of de gebeurtenissen of omstandigheden een onzekerheid van materieel belang vormen;
b. of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten passend is; en
c. of de desbetreffende toelichtingen in de financiële overzichten adequaat zijn.

[390] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[391] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[392] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

Significante vertraging in het goedkeuren van de financiële overzichten

24 Indien er significante vertraging optreedt in de goedkeuring van de financiële overzichten door het management of de met governance belaste personen na de datum van de financiële overzichten, dient de accountant inlichtingen in te winnen over de redenen voor de vertraging. Indien de accountant van mening is dat de vertraging op gebeurtenissen of omstandigheden in verband met de continuïteitsbeoordeling betrekking kan hebben, dient hij de aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die noodzakelijk zijn, zoals in paragraaf 16 beschreven, en het effect op de conclusie van de accountant met betrekking tot het bestaan van een onzekerheid van materieel belang te overwegen, zoals beschreven in paragraaf 17.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Continuïteitsveronderstelling (Zie Par. 2)

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A1 Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management is ook relevant voor entiteiten in de publieke sector. Zo behandelt de International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 1 de kwestie van de mogelijkheid van een entiteit in de publieke sector om haar continuïteit te handhaven.[393] Risico's met betrekking tot continuïteit kunnen zich voordoen, maar zijn niet beperkt tot, situaties waarin entiteiten in de publieke sector een winstoogmerk hebben, overheidssteun eventueel wordt verminderd of beëindigd, dan wel in het geval van privatisering. Als gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit in de publieke sector om haar continuïteit te handhaven, gelden onder meer situaties waarin de entiteit in de publieke sector niet over de financiële middelen beschikt om te kunnen voortbestaan of wanneer beleidsbesluiten worden genomen die van invloed zijn op de diensten die door de entiteit in de publieke sector worden verleend.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

Gebeurtenissen of omstandigheden die twijfel kunnen doen ontstaan over de continuïteitsveronderstelling (Zie Par. 10)

A2 Hierna volgen voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de continuïteitsveronderstelling. Deze opsomming is niet limitatief, noch impliceert het feit dat een of meer van deze gebeurtenissen of omstandigheden optreedt altijd dat er van een onzekerheid van materieel belang sprake is.

Financiële gebeurtenissen of omstandigheden

- stand van de netto passiva of vlottende passiva;
- leningen met een vaste looptijd die de vervaldatum naderen zonder een realistisch uitzicht op vernieuwing of aflossing; of het bovenmatig steunen op korte termijnleningen voor de financiering van langlopende activa;
- aanwijzingen voor het intrekken van financiële ondersteuning door crediteuren;
- negatieve operationele kasstromen in historische of toekomstgerichte financiële overzichten;
- ongunstige belangrijke financiële verhoudingscijfers;
- substantiële operationele verliezen of significante daling van de waarde van activa die gebruikt worden om kasstromen te genereren;
- achterstanden in of onderbreking van dividenduitkeringen;
- onmogelijkheid om crediteuren op de vervaldata te betalen;
- onmogelijkheid om de voorwaarden van leningovereenkomsten na te leven;
- overschakeling van levering op krediet op levering onder rembours voor transacties met leveranciers;
- onmogelijkheid om financiering te verkrijgen voor ontwikkeling van essentiële nieuwe producten of voor andere essentiële investeringen;

Operationele gebeurtenissen of omstandigheden

- intenties van het management om de entiteit te liquideren of om activiteiten te beëindigen;
- het vertrek van kernpersonen in het management zonder dat in hun vervanging wordt voorzien;

[393] IPSAS 1, *Presentation of Financial Statements* per 1 januari 2007, de paragrafen 38–41.

- het verlies van een belangrijke markt, belangrijke klant(en), franchiseconcessie, licentie, of belangrijke leverancier(s);
- arbeidsconflicten;
- tekorten aan belangrijke voorraden;
- het opkomen van een zeer succesvolle concurrent;

Overige gebeurtenissen of omstandigheden

- het niet naleven van kapitaalvereisten of andere wettelijke vereisten;
- lopende wettelijke of gerechtelijke procedures tegen de entiteit die, als zij worden toegewezen, in claims kunnen resulteren waaraan de entiteit waarschijnlijk niet zal kunnen voldoen;
- veranderingen in wet- of regelgeving of overheidsbeleid die de entiteit naar verwachting nadelig zullen beïnvloeden;
- rampen waarvoor men niet of onvoldoende verzekerd is.

De significantie van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan vaak door andere factoren worden beperkt. Het effect van de onmogelijkheid van een entiteit om haar normale schulden af te lossen kan bijvoorbeeld worden geneutraliseerd door plannen van het management om op andere manieren adequate kasstromen in stand te houden, zoals het afstoten van activa, schuldherschikking, dan wel door het verkrijgen van aanvullend kapitaal. Op soortgelijke manier kan het verlies van een belangrijke leverancier worden beperkt door het aanboren van een andere geschikte toeleveringsbron.

A3 De risico-inschattingswerkzaamheden zoals vereist op grond van paragraaf 10 helpen de accountant vast te stellen of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management waarschijnlijk een belangrijk probleem is en wat de impact ervan is op de planning van de controle. Deze werkzaamheden bieden tevens de gelegenheid voor tijdiger besprekingen met het management, waaronder de bespreking van plannen en oplossingen van het management voor geïdentificeerde continuïteitsproblemen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A4 De omvang van een entiteit kan van invloed zijn op haar mogelijkheid om weerstand te bieden aan nadelige omstandigheden. Kleine entiteiten zijn mogelijk in staat snel te reageren om kansen ten volle te benutten, maar beschikken mogelijk niet over voldoende reserves om hun activiteiten voort te zetten.

A5 Omstandigheden die voor kleine entiteiten in hoge mate relevant zijn, zijn onder meer het risico dat banken en overige kredietverschaffers hun steun aan de entiteit stopzetten, alsmede het eventuele verlies van een belangrijke leverancier, een grote afnemer, een sleutelfunctionaris of het recht om te werken onder licentie, op franchisebasis of op grond van een andere juridische overeenkomst.

Het tijdens de controle alert blijven op controle-informatie over gebeurtenissen of omstandigheden (Zie Par. 11)

A6 Standaard 315 vereist van de accountant om zijn risico-inschatting te herzien en de verdere geplande controlewerkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen wanneer in de loop van de controle aanvullende controle-informatie wordt verkregen die van invloed is op de risico-inschatting van de accountant.[394] Indien, nadat de accountant de risico-inschatting heeft gemaakt, gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan het naast het uitvoeren van de in paragraaf 16 opgenomen procedures noodzakelijk zijn de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang te herzien. Het bestaan van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan ook van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de verdere werkzaamheden van de accountant om op de ingeschatte risico's in te spelen. Standaard 330[395] stelt hierover vereisten en leidraden vast.

Het evalueren van de beoordeling door het management

Beoordeling en onderbouwende analyse van het management en de evaluatie door de accountant (Zie Par. 12)

A7 De beoordeling door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, is een cruciaal element bij het overwegen door de accountant van de wijze waarop het

[394] Standaard 315, paragraaf 31.
[395] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

management de continuïteitsveronderstelling hanteert.

A8 Het is niet aan de accountant om het ontbreken van analyses van het management recht te zetten. In bepaalde omstandigheden is het echter mogelijk dat, ondanks het feit dat het management zijn beoordeling niet met een gedetailleerde analyse heeft onderbouwd, de accountant een conclusie formuleert betreffende het feit of de continuïteitsveronderstelling door het management in de gegeven omstandigheden passend is gehanteerd. Bijvoorbeeld wanneer een onderneming in het verleden steeds winstgevend is geweest en steeds over voldoende financiële middelen heeft beschikt, kan het management zonder verregaande analyse zijn beoordeling maken. In dat geval kan de accountant zonder nadere evaluatiewerkzaamheden de beoordeling door het management op haar geschiktheid evalueren indien de accountant uit zijn overige controlewerkzaamheden voldoende kan concluderen dat het management in de gegeven omstandigheden bij het opstellen van de financiële overzichten op passende wijze van continuïteit is uitgegaan.

A9 In andere omstandigheden kan het evalueren van de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, zoals vereist op grond van paragraaf 12, inhouden dat een evaluatie wordt gemaakt van het proces dat het management heeft gevolgd om de beoordeling te maken, van de veronderstellingen waarop de beoordeling wordt gebaseerd, alsmede van plannen van het management voor toekomstige maatregelen en van de vraag of plannen van het management in de gegeven omstandigheden haalbaar zijn.

De periode van de beoordeling door het management (Zie Par. 13)

A10 De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving die een expliciete beoordeling van het management vereisen, geven de periode aan waarover het management met alle beschikbare informatie rekening is vereist te houden.[396]

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden (Zie Par. 12 en 13)

A11 In veel gevallen is het mogelijk dat het management bij kleinere entiteiten geen gedetailleerde beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar in plaats daarvan op een diepgaande kennis van de bedrijfsactiviteit en verwachte toekomstige ontwikkelingen steunt. Desondanks dient, overeenkomstig de vereisten van deze Standaard, de accountant een evaluatie te maken van de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Voor kleinere entiteiten kan het passend zijn om de middellange- en langetermijnfinanciering van de entiteit met het management te bespreken, onder de voorwaarde dat de beweringen van het management door voldoende documentaire informatie onderbouwd kunnen worden en niet strijdig zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit. Daarom is het mogelijk om aan het in paragraaf 13 opgenomen vereiste dat de accountant het management verzoekt zijn beoordeling uit te breiden bijvoorbeeld te voldoen door met betrekking tot onderbouwende documentatie, zoals nieuwe leveringsorders, die op hun haalbaarheid geëvalueerd zijn of anderszins zijn onderbouwd, besprekingen te houden, inlichtingen in te winnen en inspecties te verrichten.

A12 Voortdurende steun door eigenaar-bestuurders is vaak belangrijk voor de mogelijkheid van kleine entiteiten om hun continuïteit te handhaven. Als een kleine entiteit grotendeels uit een lening van de eigenaar-bestuurder wordt gefinancierd, kan het van belang zijn dat deze fondsen niet worden teruggetrokken. Het voortbestaan van een kleine entiteit in financiële moeilijkheden kan bijvoorbeeld afhangen van het feit dat een eigenaar-bestuurder een lening aan de entiteit ten gunste van banken of andere crediteuren achterstelt, of een lening aan de entiteit ondersteunt door er met zijn persoonlijke bezittingen als onderpand borg voor te staan. In dergelijke omstandigheden kan de accountant geschikte documentaire informatie over de achterstelling van de lening van de eigenaar-bestuurder of van de borgstelling verkrijgen. Als een entiteit afhankelijk is van aanvullende steun van de eigenaar-bestuurder kan de accountant de mogelijkheid van de eigenaar-bestuurder om aan de steunverplichtingen te voldoen evalueren. Bovendien kan de accountant om schriftelijke bevestiging van de voorwaarden van die steun en de intentie of de afspraak van de eigenaar-bestuurder verzoeken.

De periode na de beoordeling door het management (Zie Par. 15)

A13 Zoals op grond van paragraaf 11 vereist, blijft de accountant alert op de mogelijkheid dat er na de door het management gehanteerde beoordelingsperiode bekende, al dan niet geplande, gebeurtenissen of omstandigheden plaatsvinden die vragen kunnen oproepen over de vraag of het passend is dat het management bij het opstellen van de financiële overzichten de continuï-

[396] Volgens IAS 1 bijvoorbeeld dient het om een periode van ten minste twaalf maanden vanaf de einddatum van de verslagperiode te gaan.

teitsveronderstelling hanteert. Omdat bij het rekening houden met gebeurtenissen of omstandigheden die zich verder in de toekomst afspelen de mate van onzekerheid in verband met de uitkomst van een gebeurtenis of omstandigheid toeneemt naarmate de gebeurtenis of omstandigheid verder in de toekomst ligt, is het nodig dat de aanwijzingen voor continuïteitsproblemen significant zijn voordat de accountant verdere maatregelen dient te overwegen. Indien dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd, kan het nodig zijn dat de accountant het management verzoekt bij de beoordeling van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven de mogelijke significantie van de gebeurtenis of omstandigheid te evalueren. In die omstandigheden zijn de procedures van paragraaf van toepassing.

A14 Behalve het verzoeken om inlichtingen bij het management draagt de accountant geen verantwoordelijkheid om andere controlewerkzaamheden uit te voeren voor het identificeren van gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om na de door het management beoordeelde periode die, zoals besproken in paragraaf 13, ten minste twaalf maanden vanaf de datum van de financiële overzichten bedraagt, haar continuïteit te handhaven.

Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd (Zie Par. 16)

A15 Onder meer de volgende controlewerkzaamheden zijn relevant voor het vereiste in paragraaf 16:
- het analyseren en met het management bespreken van kasstroom-, winst- en overige relevante prognoses;
- het analyseren en bespreken van de laatste beschikbare tussentijdse financiële overzichten van de entiteit;
- het lezen van de voorwaarden van de zekerheidstellingen en leningsovereenkomsten alsmede het vaststellen of deze eventueel zijn geschonden;
- het lezen van notulen van de vergaderingen van aandeelhouders, van de met governance belaste personen en van relevante commissies op aanwijzingen voor financieringsmoeilijkheden;
- het verzoeken om inlichtingen bij de juridisch adviseur van de entiteit met betrekking tot het bestaan van rechtszaken en claims, alsmede de redelijkheid van de beoordelingen door het management inzake de uitkomst hiervan en de schatting van de financiële implicaties hiervan;
- het bevestigen van het bestaan, de rechtsgeldigheid en de afdwingbaarheid van overeenkomsten teneinde te voorzien in of ter behoud van financiële ondersteuning met verbonden partijen en derden, alsmede het beoordelen van de financiële mogelijkheid van die partijen om aanvullende financieringen te verschaffen;
- het evalueren van de plannen van de entiteit om met onuitgevoerde opdrachten van klanten om te gaan;
- het uitvoeren van controlewerkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode teneinde gebeurtenissen te identificeren waardoor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, wordt beperkt of anderszins beïnvloed;
- het bevestigen van het bestaan, de voorwaarden en de adequaatheid van leningsfaciliteiten;
- het verkrijgen en beoordelen van rapportages over regelgevende/toezichthoudende acties;
- het bepalen van de adequaatheid van steun voor de eventuele geplande afstoting van activa.

Het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen (Zie Par. 16(b))

A16 In het kader van de evaluatie van plannen van het management voor toekomstige maatregelen kan bij het management navraag worden gedaan naar zijn plannen voor toekomstige maatregelen, waaronder bijvoorbeeld zijn plannen om activa te liquideren, geld te lenen of schulden te herstructureren, uitgaven te verminderen of te vertragen dan wel het kapitaal uit te breiden.

De periode van beoordeling door het management (Zie Par. 16(c))

A17 Naast de op grond van paragraaf 16(c) vereiste werkzaamheden kan de accountant een vergelijking maken tussen:
- de toekomstgerichte financiële informatie betreffende recente voorgaande perioden en de historische resultaten; en
- de toekomstgerichte financiële informatie betreffende de lopende periode en de tot op heden behaalde resultaten.

A18 Als het management onder meer van blijvende ondersteuning door derden uitgaat, hetzij door het achterstellen van leningen, verbintenissen tot het behouden van of het voorzien in aanvullende financiering, dan wel borgstellingen, en die ondersteuning van belang is voor de

mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan het voor de accountant noodzakelijk zijn om te overwegen een schriftelijke bevestiging (van onder meer de voorwaarden) door die derden te vragen en informatie te verkrijgen over hun mogelijkheid om dergelijke ondersteuning te verschaffen.

Controleconclusies en het rapporteren over de controle (Zie Par. 17)

A19 De uitdrukking 'onzekerheid van materieel belang' wordt in IAS 1 gebruikt bij het behandelen van de onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en waarover in de financiële overzichten informatie dient te worden verstrekt. In sommige andere stelsels inzake financiële verslaggeving wordt in dergelijke omstandigheden de term 'significante onzekerheid' gebruikt.

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er bestaat een onzekerheid van materieel belang

De adequaatheid van een toelichting over een onzekerheid van materieel belang (Zie Par. 18)

A20 Het vaststellen van de adequaatheid van de in het financiële overzicht opgenomen toelichting kan inhouden dat dient te worden vastgesteld of de informatie de aandacht van de lezer expliciet vestigt op de mogelijkheid dat de entiteit mogelijk niet in staat is om in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te blijven realiseren en haar verplichtingen te blijven nakomen.

Controlerapportering wanneer een toelichting over een onzekerheid van materieel belang adequaat is (Zie Par. 19)

A21 Hierna volgt een voorbeeld van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden wanneer de accountant zich heeft vergewist van de adequaatheid van de informatie in de toelichting:

'Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

Zonder een beperking aan te brengen in ons oordeel vestigen wij de aandacht op toelichting X in de financiële overzichten waarin vermeld wordt dat de vennootschap tijdens het boekjaar dat eindigde op 31 december 20X1 een nettoverlies van ZZZ heeft geleden en op die datum de schulden op korte termijn van de vennootschap de totale activa met YYY overschreden. Deze omstandigheden, tezamen met overige aangelegenheden die in toelichting X uiteengezet zijn, wijzen op het bestaan van een onzekerheid van materieel belang die gerede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.'

A22 In situaties waarin meerdere onzekerheden van materieel belang bestaan welke significant zijn voor de financiële overzichten als geheel, kan de accountant het passend achten in buitengewoon zeldzame gevallen een oordeelonthouding te formuleren in plaats van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen. Standaard 705 verschaft dienaangaande leidraden.

Controlerapportering wanneer een toelichting over een onzekerheid van materieel belang niet adequaat is (Zie Par. 20)

A23 Hierna volgt een voorbeeld van relevante paragrafen wanneer een oordeel met beperking dient te worden geformuleerd:

Onderbouwing van het oordeel met beperking

De financieringsovereenkomsten van de vennootschap lopen af en de uitstaande bedragen dienen op 19 maart 20X1 te worden betaald. De vennootschap is niet in staat geweest om een nieuwe overeenkomst of vervangende financiering te verkrijgen. Deze situatie wijst op het bestaan van een onzekerheid van materieel belang die gerede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven, waardoor de vennootschap mogelijk niet in staat is in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen. De financiële overzichten (en de daarbij horende toelichting) verschaffen geen volledige informatie over dit feit.

Oordeel met beperking

Naar ons oordeel vormen de financiële overzichten, met uitzondering van de onvolledige

toelichting van de informatie als bedoeld in de paragraaf ‘Onderbouwing van het oordeel met beperking’, in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel ‘geven zij een getrouw beeld’) van de financiële positie van de vennootschap per 31 december 20X0, alsmede van haar financiële prestaties en haar kasstromen over het op die datum afgesloten boekjaar in overeenstemming met …’

A24 Hierna volgt een voorbeeld van de relevante paragrafen wanneer een afkeurend oordeel dient te worden geformuleerd:

Onderbouwing van het afkeurend oordeel

De financieringsovereenkomsten van de vennootschap zijn komen af te lopen en het uitstaande bedrag diende op 31 december 20X0 te worden betaald. De vennootschap is niet in staat geweest een nieuwe overeenkomst of vervangende financiering te verkrijgen en overweegt het faillissement aan te vragen. Deze gebeurtenissen wijzen op een onzekerheid van materieel belang die gerede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven, waardoor zij mogelijk niet in staat is in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen. De financiële overzichten (en de daarbij horende toelichting) verschaffen geen informatie over dit feit.

Afkeurend oordeel

Naar ons oordeel vormen de financiële overzichten als gevolg van het ontbreken van de in de paragraaf ‘Onderbouwing van het afkeurende oordeel’ genoemde informatie geen getrouwe weergave (dan wel ‘geven zij geen getrouw beeld’) van de financiële positie van de vennootschap per 31 december 20X0, noch van haar financiële prestaties en haar kasstromen over het op die datum afgesloten boekjaar in overeenstemming met …

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend (Zie Par. 21)

A25 Indien de financiële overzichten op basis van continuïteit zijn opgesteld, maar het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten op grond van de oordeelsvorming van de accountant niet passend is, is het vereiste op grond van paragraaf 21 dat de accountant een afkeurend oordeel formuleert, van toepassing, ongeacht of de financiële overzichten toelichtingen bevatten inzake het niet passend zijn van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling.

A26 Indien van het management van de entiteit wordt vereist, dan wel indien het management ervoor kiest, om financiële overzichten op te stellen wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling in de gegeven omstandigheden niet passend is, worden de financiële overzichten opgesteld op een alternatieve basis (bijvoorbeeld op liquidatiebasis). De accountant kan in staat zijn om een controle uit te voeren op die financiële overzichten op voorwaarde dat de accountant vaststelt dat de alternatieve basis in de omstandigheden een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving is. De accountant kan in staat zijn om een goedkeurend oordeel over die financiële overzichten te formuleren, op voorwaarde dat daarin een adequate toelichting is opgenomen, maar hij kan het passend of noodzakelijk achten om een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen teneinde de aandacht van de gebruikers te vestigen op die alternatieve basis en op de redenen om deze te hanteren.

Het management is niet bereid om zijn beoordeling te maken of uit te breiden (Zie Par. 22)

A27 In bepaalde omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten het management te verzoeken zijn beoordeling te maken of uit te breiden. Indien het management daartoe niet bereid is, kan een oordeel met beperking of een oordeelonthouding in de controleverklaring passend zijn, omdat de accountant misschien in de onmogelijkheid verkeert om voldoende en geschikte controle-informatie betreffende het hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten te verkrijgen, zoals controle-informatie met betrekking tot het bestaan van plannen die het management heeft opgesteld of met betrekking tot het bestaan van andere beperkende factoren.

580 Schriftelijke bevestigingen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant schriftelijke bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen te verkrijgen bij een controle van financiële overzichten.

2 Bijlage 1 vermeldt de andere Standaarden die onderwerp-specifieke vereisten bevatten met betrekking tot schriftelijke bevestigingen. De in andere Standaarden bepaalde specifieke vereisten met betrekking tot schriftelijke bevestigingen beperken de toepassing van deze Standaard niet.

Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie

3 Controle-informatie is de informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop hij zijn oordeel baseert[397]. Schriftelijke bevestigingen zijn noodzakelijke informatie die de accountant nodig heeft in samenhang met de controle van de financiële overzichten van de entiteit. Daarom zijn schriftelijke bevestigingen, net zoals dit het geval is voor verstrekte antwoorden op het verzoeken om inlichtingen, controle-informatie. (Zie Par. A1)

4 Hoewel schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikte controle-informatie over de aangelegenheden waarop zij betrekking hebben. Verder heeft het feit dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft verschaft, geen invloed op de aard en omvang van de andere controle-informatie die de accountant verkrijgt over het feit dat het management zijn verantwoordelijkheden nakomt dan wel over specifieke beweringen.

Ingangsdatum

5 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

6 De doelstellingen van de accountant zijn:
   a. van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen schriftelijke bevestigingen te verkrijgen dat zij van mening zijn dat zij hun verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten en de volledigheid van de verstrekte informatie aan de accountant, zijn nagekomen;
   b. andere controle-informatie die relevant is voor de financiële overzichten of specifieke beweringen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, te onderbouwen door middel van schriftelijke bevestigingen indien deze noodzakelijk geacht worden door de accountant of indien deze op grond van andere Standaarden vereist zijn; en
   c. op passende wijze in te spelen op de door het management en, in voorkomend geval, door de met governance belaste personen, verstrekte schriftelijke bevestigingen, dan wel op de situatie waarin het management of in voorkomend geval, de met governance belaste personen, de door de accountant gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verstrekt.

Definities

7 Voor de toepassing van de Standaarden heeft de volgende term de hierna weergegeven betekenis: *schriftelijke bevestiging* – Een schriftelijke verklaring door het management die aan de accountant wordt verschaft met als doel bepaalde aangelegenheden te bevestigen of andere controle-informatie te onderbouwen. Schriftelijke bevestigingen omvatten in dit verband noch de financiële overzichten, noch de daarin opgenomen beweringen, noch de onderliggende boekingen en vastleggingen.

8 Voor de toepassing van deze Standaard moeten verwijzingen naar ‘management’ worden gelezen als ‘management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen.’ Verder is het management, in het geval van een getrouw-beeld-stelsel, verantwoordelijk voor het opstellen en het getrouwweergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving; dan wel voor het opstellen van de financiële overzichten *die eengetrouw beeld geven* in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.

[397] Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 5(c).

Vereisten

Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd

9 De accountant dient schriftelijke bevestigingen te vragen van het management met de passende verantwoordelijkheden inzake de financiële overzichten en kennis van de desbetreffende aangelegenheden. (Zie Par. A2, A3, A4, A5 en A6)

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management

Het opstellen van de financiële overzichten

10 De accountant dient het management te vragen een schriftelijke bevestiging te verstrekken dat het zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is nagekomen, inclusief, indien relevant, de getrouwe weergave ervan, zoals is omschreven in de voorwaarden van de controleopdracht.[398] (Zie Par. A7, A8 en A9, A14 en A22)

Verschafte informatie en volledigheid van transacties

11 De accountant dient het management te verzoeken een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat:
   a. het de accountant alle relevante informatie en toegang heeft verschaft zoals is overeengekomen in de voorwaarden van de controleopdracht[399]; en
   b. alle transacties zijn geboekt en in de financiële overzichten zijn weergegeven. (Zie Par. A7, A8, A9, A14 en A22)

Beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de schriftelijke bevestigingen

12 De verantwoordelijkheden van het management dienen te worden beschreven in de op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen op de wijze waarop deze verantwoordelijkheden zijn beschreven in de voorwaarden van de controleopdracht. (Zie Par. A3)

Andere schriftelijke bevestigingen

13 Andere Standaarden vereisen dat de accountant om schriftelijke bevestigingen verzoekt. Indien de accountant, in aanvulling op dergelijke vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is één of meer schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter onderbouwing van andere controle-informatie die relevant is voor de financiële overzichten of voor één of meer specifieke beweringen in de financiële overzichten dient de accountant om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken. (Zie Par. A10, A11A12, A13, A14 en A22)

De datum van schriftelijke bevestigingen en de periode(n) waarop zij betrekking hebben

14 De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring, bij de financiële overzichten te liggen. De schriftelijke bevestigingen dienen te slaan op alle financiële overzichten en alle perioden die in de controleverklaring worden genoemd. (Zie Par. A15, A16, A17 en A18)

De vorm van schriftelijke bevestigingen

15 De schriftelijke bevestigingen dienen de vorm te hebben van een bevestigingsbrief gericht aan de accountant. Indien wet- of regelgeving vereist dat het management schriftelijke openbare verklaringen omtrent zijn verantwoordelijkheden aflegt, en indien de accountant bepaalt dat deze verklaringen voorzien in sommige of alle bevestigingen die vereist zijn op grond van de paragrafen 10 en 11, hoeven de relevante aangelegenheden waarop deze verklaringen betrekking hebben, niet in de bevestigingsbrief te worden opgenomen. (Zie Par. A19, A20 en A21)

---

[398] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(b)(i).
[399] Standaard 210, paragraaf 6(b)(ii).

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen en gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen

16 Indien de accountant punten van zorg heeft over de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel over zijn inzet hiervoor of zijn handhaving daarvan, dient de accountant het effect te bepalen dat deze punten van zorg kunnen hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen. (Zie Par. A24 en A25)

17 In het bijzonder dient de accountant, indien schriftelijke bevestigingen inconsistent zijn met andere controle-informatie, controlewerkzaamheden uit te voeren om te trachten deze aangelegenheid op te lossen. Indien de aangelegenheid onopgelost blijft, dient de accountant de beoordeling van de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel van zijn inzet hiervoor of van de handhaving daarvan te heroverwegen, en dient hij het effect te bepalen dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen. (Zie Par. A23)

18 Indien de accountant tot de conclusie komt dat de schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn, dient de accountant passende acties te ondernemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op het oordeel dat in de controleverklaring tot uitdrukking wordt gebracht, in overeenstemming met Standaard 705[400], gelet op het vereiste in paragraaf 20 van deze Standaard.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt

19 Indien het management één of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verstrekt, dient de accountant:
- a. de aangelegenheid met het management te bespreken;
- b. de integriteit van het management te herevalueren, en het effect te evalueren dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen; en
- c. de passende acties te ondernemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op het oordeel dat in de controleverklaring tot uitdrukking wordt gebracht, in overeenstemming met Standaard 705, gelet op het vereiste in paragraaf 20 van deze Standaard.

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management

20 De accountant dient in overeenstemming met Standaard 705 een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren indien:
- a. hij tot de conclusie komt dat er voldoende twijfel bestaat omtrent de integriteit van het management om te besluiten dat de op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn; of
- b. het management de op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen niet verschaft. (Zie Par. A26 en A27)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie (Zie Par. 3)

A1 Schriftelijke bevestigingen zijn een belangrijke bron van controle-informatie. Indien het management wijzigingen aanbrengt in de gevraagde schriftelijke bevestigingen of deze niet verschaft, dan kan dit voor de accountant een indicatie zijn dat er één of meer significante kwesties kunnen bestaan. Verder kan een verzoek om schriftelijke bevestigingen, eerder dan mondelinge, in veel gevallen het management ertoe aanzetten aan dergelijke aangelegenheden nadrukkelijker aandacht te besteden, hetgeen de kwaliteit van de bevestigingen ten goede komt.

Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd (Zie Par. 9)

A2 Schriftelijke bevestigingen worden gevraagd van degenen die verantwoordelijk zijn voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten. Deze personen kunnen verschillen naar gelang van de governancestructuur van de entiteit alsmede van de relevante wet- of regelgeving; vaak is het management (eerder dan de met governance belaste personen) echter de verantwoordelijke partij. Schriftelijke bevestigingen kunnen daarom gevraagd worden van de chief executive officer van de entiteit en van de chief financial officer van de entiteit, dan wel van andere gelijk-

[400] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

waardige personen in entiteiten die deze titels niet hanteren. In sommige situaties zijn echter eveneens andere partijen, zoals de met governance belaste personen, verantwoordelijk voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten.

A3 Op grond van zijn verantwoordelijkheid voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten, alsmede voor het zakelijk handelen van de entiteit wordt het management verondersteld voldoende kennis te bezitten van het proces dat door de entiteit wordt gevolgd bij het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten en van de daarin opgenomen beweringen waarop de schriftelijke bevestigingen worden gebaseerd.

A4 In sommige gevallen kan het management echter besluiten om inlichtingen te verzoeken bij anderen die een bijdrage leveren aan het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten en de daarin opgenomen beweringen, waaronder personen die specialistische kennis bezitten met betrekking tot aangelegenheden waarover schriftelijke bevestigingen worden gevraagd. Tot deze personen kunnen behoren:

- een actuaris die verantwoordelijk is voor actuarieel bepaalde waarderingen;
- technische staffunctionarissen die verantwoordelijkheid kunnen hebben voor en specialistische kennis over waarderingen van milieuverplichtingen;
- interne juridisch adviseurs die informatie kunnen verschaffen die essentieel is bij het bepalen van voorzieningen voor juridische claims.

A5 In sommige gevallen kan het management in de schriftelijke bevestigingen een voorbehoud in de formulering opnemen waaruit blijkt dat de bevestigingen naar beste weten worden opgesteld. Het is redelijk dat de accountant dergelijke bewoordingen aanvaardt indien hij ervan overtuigd is dat de bevestigingen worden gedaan door de personen met de passende verantwoordelijkheden voor en de passende kennis van de aangelegenheden die in die bevestigingen worden behandeld.

A6 Teneinde de noodzaak voor het management te versterken om onderbouwde bevestigingen te verstrekken, kan de accountant vragen dat het management in de schriftelijke bevestigingen expliciet opneemt dat het die inlichtingen heeft ingewonnen die het passend achtte om in staat te zijn de gevraagde schriftelijke bevestigingen te kunnen verstrekken. Dit verzoeken om inlichtingen zal gewoonlijk geen formele interne procedure vereisen die verder gaat dan de procedure die al door de entiteit is ingevoerd.

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management (Zie Par. 10–11)

A7 Tijdens de controle verkregen controle-informatie die aangeeft dat het management de in de paragrafen 10 en 11 genoemde verantwoordelijkheden is nagekomen, is niet voldoende zonder het verkrijgen van een bevestiging van het management dat het van mening is deze verantwoordelijkheden te zijn nagekomen. Dit komt doordat de accountant niet in staat is om zelf op grond van andere controle-informatie te beoordelen of het management de financiële overzichten heeft opgesteld en gepresenteerd alsmede informatie aan de accountant heeft verstrekt op basis van zijn overeenstemming dat het zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt. De accountant kan bijvoorbeeld niet vaststellen dat het management hem alle relevante informatie heeft verschaft zoals overeengekomen in de voorwaarden van de controleopdracht, zonder dat hij het management vraagt of en de bevestiging ontvangt dat deze informatie aan hem is verschaft.

A8 De op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen berusten op voorwaarden van de controleopdracht met daarin de instemming van het management dat het zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt. Op verzoek van de accountant bevestigt het management dat het deze verantwoordelijkheden is nagekomen. De accountant kan eveneens het management vragen opnieuw via schriftelijke bevestigingen te bevestigen dat het deze verantwoordelijkheden erkent en begrijpt. Dit is gebruikelijk in bepaalde rechtsgebieden maar kan in elk geval bijzonder geschikt zijn wanneer:

- degenen die de voorwaarden van de controleopdracht namens de entiteit hebben getekend niet meer de desbetreffende verantwoordelijkheden dragen;
- de voorwaarden van de controleopdracht in een voorgaand jaar werden opgesteld;
- er enige aanwijzing bestaat dat het management zijn verantwoordelijkheden verkeerd begrijpt; of
- veranderingen in de omstandigheden ertoe leiden dat dit passend is.

In overeenstemming met het vereiste in Standaard 210[401] kan een dergelijke herbevestiging van het erkennen en begrijpen door het management van zijn verantwoordelijkheden niet onder het voorbehoud ‘naar beste weten’ worden gemaakt (zoals besproken in paragraaf A5 van deze Standaard).

[401] Standaard 210, paragraaf 6(b).

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A9 De mandaten voor controles van financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector kunnen ruimer zijn dan die voor andere entiteiten. Ten gevolge daarvan kan het uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management op basis waarvan een controle van de financiële overzichten van een entiteit in de publieke sector wordt uitgevoerd, aanleiding geven tot aanvullende schriftelijke bevestigingen. Hierbij kan het onder meer gaan om schriftelijke bevestigingen waarin wordt bevestigd dat transacties en gebeurtenissen in overeenstemming met de wet- en regelgeving of met andere van kracht zijnde voorschriften zijn uitgevoerd.

Andere schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 13)

Aanvullende schriftelijke bevestigingen inzake de financiële overzichten

A10 In aanvulling op de op grond van paragraaf 10 vereiste schriftelijke bevestigingen kan de accountant het noodzakelijk achten om andere schriftelijke bevestigingen inzake de financiële overzichten te verzoeken. Dergelijke schriftelijke bevestigingen kunnen een aanvulling zijn op, maar maken geen deel uit van, de op grond van paragraaf 10 vereiste schriftelijke bevestigingen. Hierbij kan het onder meer gaan om bevestigingen inzake de volgende aangelegenheden:

- de vraag of de keuze en toepassing van de grondslagen voor de financiële verslaggeving passend zijn; en
- de vraag of aangelegenheden als de hierna volgende, voorzover relevant overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, in overeenstemming met dat stelsel zijn opgenomen, gewaardeerd, gepresenteerd en toegelicht:
  - plannen of intenties die van invloed kunnen zijn op de boekwaarde of classificatie van activa en verplichtingen;
  - verplichtingen, zowel feitelijke als voorwaardelijke;
  - titels die rechten geven met betrekking tot activa dan wel overheersende zeggenschap uitgeoefend over activa, de verpandingen of bezwaringen van activa, alsmede activa die als onderpand zijn gesteld; en
  - aspecten van wet-, regelgevingen en contractuele overeenkomsten die van invloed kunnen zijn op de financiële overzichten, met inbegrip van het niet naleven daarvan.

Aanvullende schriftelijke bevestigingen inzake aan de accountant verschafte informatie

A11 Naast de op grond van paragraaf 11 vereiste schriftelijke bevestigingen kan de accountant het noodzakelijk achten het management te verzoeken hem een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat het alle tekortkomingen in de interne beheersing waarvan het kennis heeft, aan de accountant heeft meegedeeld.

Schriftelijke bevestigingen inzake specifieke beweringen

A12 Wanneer de accountant informatie verkrijgt over gemaakte oordeelsvormingen of intenties, dan wel deze evalueert, kan de accountant rekening houden met één of meer van de volgende aspecten:

- het verleden van de entiteit inzake het ten uitvoer brengen van haar kenbaar gemaakte intenties;
- de redenen waarom de entiteit voor een bepaalde actie kiest;
- de mogelijkheid van de entiteit om een bepaalde actie uit te voeren;
- het bestaan van of het ontbreken van enige andere informatie die in de loop van de controle had kunnen worden verkregen en die inconsistent zou kunnen zijn met de beoordelingen of de voornemens van het management.

A13 Bovendien kan de accountant het noodzakelijk achten het management te verzoeken schriftelijke bevestigingen te verschaffen inzake specifieke beweringen in de financiële overzichten; in het bijzonder ter onderbouwing van een inzicht dat de accountant uit andere controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot de beoordelingen of de voornemens van het management inzake een bepaalde bewering dan wel inzake de volledigheid van een bepaalde bewering. Bijvoorbeeld, indien de voornemens van het management belangrijk zijn voor de basis voor waardering van investeringen kan het onmogelijk zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zonder schriftelijke bevestigingen van het management inzake zijn intenties. Hoewel dergelijke schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikte controle-informatie voor die bewering.

Het meedelen van een grensbedrag (Zie Par. 10–11, 13)

A14 Standaard 450 vereist van de accountant dat hij de tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen accumuleert, met uitzondering van die welke duidelijk triviaal zijn.[402] De accountant kan een grensbedrag bepalen waarboven afwijkingen niet als duidelijk triviaal kunnen worden aangemerkt. Op dezelfde wijze kan de accountant overwegen aan het management een grensbedrag mee te delen voor de doeleinden van de gevraagde schriftelijke bevestigingen.

De datum van schriftelijke bevestigingen en de periode(n) waarop zij betrekking hebben (Zie Par. 14)

A15 Omdat schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie vormen, kan het oordeel van de accountant niet tot uitdrukking worden gebracht en kan de controleverklaring niet worden gedateerd vóór de datum van de schriftelijke bevestigingen. Verder worden, omdat de accountant bedacht is op gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring en die mogelijk een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten vereisen, de schriftelijke bevestigingen gedateerd zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring over de financiële overzichten.

A16 In sommige situaties kan het voor de accountant passend zijn tijdens de uitvoering van de controle een schriftelijke bevestiging te ontvangen inzake een specifieke bewering in de financiële overzichten. Wanneer dit het geval is, kan het noodzakelijk zijn om een geactualiseerde versie van de schriftelijke bevestiging te verzoeken.

A17 De schriftelijke bevestigingen hebben betrekking op alle verslagperioden waarnaar in de controleverklaring wordt verwezen omdat het management opnieuw moet bevestigen dat de schriftelijke bevestigingen die het eerder heeft verstrekt met betrekking tot voorgaande perioden, passend blijven. De accountant en het management kunnen overeenstemming bereiken over een vorm van schriftelijke bevestigingen die de schriftelijke bevestigingen met betrekking tot voorgaande verslagperioden actualiseert door middel van het vermelden of er eventuele veranderingen zijn ten opzichte van deze schriftelijke bevestigingen en zo ja, welke dat zijn.

A18 Er kunnen zich situaties voordoen waarin het huidige management niet in functie was gedurende alle perioden waarop de controleverklaring betrekking heeft. Deze personen kunnen beweren dat zij niet in staat zijn om bepaalde of alle schriftelijke bevestigingen te verschaffen omdat zij gedurende die periode niet in functie waren. Deze situatie neemt echter niet de verantwoordelijkheden van deze personen voor de financiële overzichten als geheel weg. Bijgevolg is het vereiste nog steeds van toepassing dat de accountant aan hen schriftelijke bevestigingen vraagt die betrekking hebben op de totaliteit van de desbetreffende periode(n).

De vorm van schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 15)

A19 Schriftelijke bevestigingen zijn vereist te worden opgenomen in een bevestigingsbrief gericht aan de accountant. In sommige rechtsgebieden kan bij wet- of regelgeving zijn bepaald dat van het management is vereisteen schriftelijke openbare verklaringomtrent zijn verantwoordelijkhedenaf te leggen. Hoewel een dergelijke verklaring een bevestiging inhoudt aan de gebruikers van de financiële overzichten, dan wel aan de desbetreffende instanties, kan de accountant beslissen dat dit een geschikte vorm van een schriftelijke bevestiging is met betrekking tot bepaalde of alle bevestigingen die vereist zijn op grond van paragraaf 10 of 11. Als gevolg daarvan hoeven de betrokken aangelegenheden waarop een dergelijke verklaring betrekking heeft, niet in de bevestigingsbrief te worden opgenomen.

Factoren die van invloed kunnen zijn op de beslissing van de accountant zijn onder meer:

- de vraag of de verklaringeen bevestiging inhoudt van het nakomen van verantwoordelijkheden zoals bedoeld in de paragrafen 10 en 11;
- de vraag of de verklaring is verstrekt of goedgekeurd door degene van wie de accountant de desbetreffende schriftelijke bevestigingen vraagt;
- de vraag of een kopie van de verklaring aan de accountant is verstrekt zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten (Zie Par. 14).

A20 Een formele verklaring inzake het naleven van wet- of regelgeving, dan wel het goedkeuren van de financiële overzichten, zou niet voldoende informatie bevatten voor de accountant om ervan overtuigd te zijn dat alle noodzakelijke bevestigingen weloverwogen zijn verstrekt. De formulering van de verantwoordelijkheden van het management in wet- of regelgeving is evenmin een vervanging voor de gevraagde schriftelijke bevestigingen.

A21 Bijlage 2 geeft een voorbeeld van een bevestigingsbrief.

[402] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 5.

Communicatie met de met governance belaste personen (Zie Par. 10, 11 en 13)

A22 Standaard 260 vereist dat de accountant de schriftelijke bevestigingen die hij van het management heeft gevraagd, meedeelt aan de met governance belaste personen[403].

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen en gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 16–17)

A23 In het geval van geïdentificeerde inconsistenties tussen één of meer schriftelijke bevestigingen en controle-informatie die vanuit een andere bron is verkregen, kan de accountant overwegen of de risico-inschatting juist blijft en zo niet, de risico-inschatting herzien en de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden bepalen om op de ingeschatte risico's in te spelen.

A24 Twijfels over de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel bij zijn inzet hiervoor of bij de handhaving daarvan, kunnen de accountant doen besluiten dat het risico op het geven van een verkeerde voorstelling in de financiële overzichten door het management zodanig is dat de controle niet kan worden uitgevoerd. In een dergelijk geval kan de accountant overwegen om, indien dat mogelijk is binnen de van toepassing zijnde wet- of regelgeving, de opdracht terug te geven, tenzij de met governance belaste personen daarvoor de passende correctieve maatregelen implementeren. Dergelijke maatregelen kunnen echter onvoldoende zijn om de accountant in staat te stellen een niet aangepast controleoordeel te geven.

A25 Standaard 230 vereist dat de accountant belangrijke aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde komen, de conclusies die daarover zijn getrokken, alsmede de significante professionele oordeelsvormingen die zijn gemaakt om tot deze conclusies te komen,[404] documenteert. De accountant kan significante kwesties hebben geïdentificeerd met betrekking tot de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel met betrekking tot zijn inzet hiervoor of zijn handhaving daarvan, maar hij kan niettemin tot de conclusie zijn gekomen dat de schriftelijke bevestigingen desondanks betrouwbaar zijn. In een dergelijke situatie wordt deze belangrijke aangelegenheid gedocumenteerd in overeenstemming met Standaard 230.

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management (zie Par. 20)

A26 Zoals is uiteengezet in paragraaf A7, is de accountant niet in staat alleen op grond van andere controle-informatie te beoordelen of het management de verantwoordelijkheden zoals bedoeld in de paragrafen 10 en 11, is nagekomen. Daarom is de accountant, indien hij, zoals is omschreven in paragraaf 20(a), tot de conclusie komt dat de schriftelijke bevestigingen met betrekking tot deze aangelegenheden niet betrouwbaar zijn, dan wel indien het management deze schriftelijke bevestigingen niet verschaft, niet in staat voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. De mogelijke effecten daarvan op de financiële overzichten zijn niet beperkt tot bepaalde elementen, rekeningen of posten van de financiële overzichten en hebben daarom een diepgaande invloed. Standaard 705 vereist dat de accountant in dergelijke situaties een oordeelonthouding over de financiële overzichten formuleert.[405]

A27 Een schriftelijke bevestiging die is aangepast ten opzichte van de door de accountant gevraagde bevestiging betekent niet noodzakelijkerwijs dat het management de schriftelijke bevestiging niet heeft verschaft. De onderliggende reden voor een dergelijke aanpassing kan van invloed zijn op het oordeel in de controleverklaring. Bijvoorbeeld:

- de schriftelijke bevestiging omtrent het door het management nakomen van zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten kan vermelden dat het management van mening is dat de financiële overzichten zijn opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, uitgezonderd het van materieel belang zijnde feit dat niet voldaan is aan een specifiek vereiste van dat stelsel. Hetgeen op grond van paragraaf 20 wordt vereist, is niet van toepassing omdat de accountant tot de conclusie is gekomen dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft verschaft. Van de accountant wordt echter vereist dat hij overeenkomstig Standaard 705 rekening houdt met het effect van dit geval van niet naleven op het oordeel in de controleverklaring.

---

[403] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 16(c)(ii).
[404] Standaard 230, *Controledocumentatie*, de paragrafen 8(c) en 10.
[405] Standaard 705, paragraaf 9.

- de schriftelijke bevestiging omtrent de verantwoordelijkheid van het management voor het aan de accountant verschaffen van alle relevante informatie zoals overeengekomen in de voorwaarden van de controleopdracht, kan vermelden dat het management van mening is dat het, uitgezonderd informatie die door brand is vernietigd, de accountant deze informatie heeft verschaft. Hetgeen op grond van paragraaf 20 wordt vereist is niet van toepassing omdat de accountant tot de conclusie is gekomen dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft verschaft. Van de accountant wordt echter vereist dat hij overeenkomstig Standaard 705 rekening houdt met de diepgaande invloed van de door de brand vernietigde informatie op de financiële overzichten en het gevolg daarvan voor het oordeel in de controleverklaring.

Bijlage 1: Lijst van Standaarden die vereisten voor schriftelijke bevestigingen bevatten (Zie Par. 2)

Deze bijlage vermeldt welke paragrafen van de andere Standaarden onderwerp-specifieke schriftelijke bevestigingen vereisen. Deze opsomming is geen vervanging voor het in aanmerking nemen van de vereisten en de daarmee verband houdende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in de Standaarden.

– Standaard 240, *De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten* – paragraaf 39
– Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten* – paragraaf 16
– Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen* – paragraaf 14
– Standaard 501, *Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen* – paragraaf 12
– Standaard 540, *De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop* – paragraaf 22
– Standaard 550, *Verbondenpartijen* – paragraaf 26
– Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode* – paragraaf 9
– Standaard 570, *Continuïteit* – paragraaf 16(e)
– Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie- Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten* – paragraaf 9

Bijlage 2: Voorbeeld van bevestigingsbrief (Zie: Par. A23)

Voor voorbeeldteksten van bevestigingsbrieven wordt verwezen naar HRA deel 3.



600 Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 De Standaarden zijn van toepassing op groepscontroles. Deze Standaard behandelt bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op groepscontroles, in het bijzonder die groepscontroles waarbij accountants van groepsonderdelen betrokken zijn.

2 Een accountant kan deze Standaard, naargelang nodig aan de omstandigheden aangepast, nuttig achten wanneer hij andere accountants betrekt bij de controle van financiële overzichten die niet tot de financiële overzichten van de groep behoren. Een accountant kan bijvoorbeeld een andere accountant betrekken bij het waarnemen van de voorraadopname of bij het inspecteren van fysieke vaste activa op een afgelegen locatie.

3 Van een accountant van een groepsonderdeel kan op grond van wet- of regelgeving of om een andere reden worden vereist een controleoordeel over de financiële overzichten van een groepsonderdeel tot uitdrukking te brengen. Het opdrachtteam op groepsniveau kan besluiten om gebruik te maken van de controle-informatie waarop het controleoordeel over de financiële overzichten van het groepsonderdeel is gebaseerd teneinde controle-informatie voor de groepscontrole te verschaffen, maar de vereisten van deze Standaard blijven onverkort van toepassing. (Zie Par. A1)

4 Overeenkomstig Standaard 220[406] wordt van de opdrachtpartner op groepsniveau vereist dat hij ervan overtuigd is dat de personen die de controleopdracht op groepsniveau uitvoeren, met inbegrip van de accountants van groepsonderdelen, gezamenlijk de geschikte competentie en capaciteiten hebben. De opdrachtpartner op groepsniveau is tevens verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht op groepsniveau.

5 De opdrachtpartner op groepsniveau past de vereisten van Standaard 220 toe, ongeacht of het opdrachtteam op groepsniveau dan wel een accountant van een groepsonderdeel de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel uitvoert. Deze Standaard helpt de opdrachtpartner op groepsniveau aan de vereisten van Standaard 220 te voldoen indien accountants van groepsonderdelen werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen uitvoeren.

6 Het controlerisico is een functie van het risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten en het risico dat de accountant dergelijke afwijkingen niet zal detecteren.[407] Bij een groepscontrole omvat dit het risico dat de accountant van een groepsonderdeel een afwijking in de financiële informatie van het groepsonderdeel die een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep zou kunnen veroorzaken, niet detecteert, en het risico dat het opdrachtteam op groepsniveau deze afwijking niet detecteert. Deze Standaard zet de aangelegenheden uiteen die het opdrachtteam op groepsniveau overweegt bij het bepalen van de aard, timing en omvang van zijn betrokkenheid bij de risico-inschattingswerkzaamheden en de verdere controlewerkzaamheden die door de accountants van groepsonderdelen met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen worden uitgevoerd. Deze betrokkenheid is gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie om daarop het controleoordeel over de financiële overzichten van de groep te baseren.

Ingangsdatum

7 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

8 De doelstellingen van de accountant zijn:
   a. te bepalen of hij zal fungeren als accountant van de financiële overzichten van de groep; en
   b. indien hij fungeert als de accountant van de financiële overzichten van de groep:
      1. duidelijk te communiceren met de accountants van groepsonderdelen over de reikwijdte en timing van hun werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie die verband houdt met groepsonderdelen alsmede over hun bevindingen; en
      2. voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen en het consolidatieproces om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten van de groep in alle van

---

[406] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 14 en 15.
[407] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf A32.

materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Definities

9 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *groepsonderdeel* – Een entiteit of zakelijke activiteit waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van een groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen; (Zie Par. A2, A3 en A4)
b. *accountant van een groepsonderdeel* – Een accountant die, op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, ten behoeve van de groepscontrole werkzaamheden uitvoert met betrekking tot financiële informatie die verband houdt met een groepsonderdeel; (Zie Par. A7)
c. *management van een groepsonderdeel* – Het management dat verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële informatie van een groepsonderdeel;
d. *materialiteit voor een groepsonderdeel* – De materialiteit voor een groepsonderdeel dat door het opdrachtteam op groepsniveau is bepaald;
e. *groep* – Alle groepsonderdelen waarvan de financiële informatie in de financiële overzichten van de groep is opgenomen. Een groep heeft altijd meer dan een groepsonderdeel;
f. *groepscontrole* – De controle van de financiële overzichten van een groep;
g. *controleoordeel op groepsniveau* – Het controleoordeel over de financiële overzichten van een groep;
h. *opdrachtpartner op groepsniveau* – De partner of andere persoon in het kantoor die verantwoordelijk is voor de controleopdracht op groepsniveau en voor de uitvoering daarvan, alsmede voor de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep die namens het kantoor wordt uitgebracht. Wanneer joint auditors de groepscontrole uitvoeren, vormen de opdrachtpartners die gezamenlijk de controle uitvoeren en hun opdrachtteams samen de opdrachtpartner op groepsniveau en het opdrachtteam op groepsniveau. Deze Standaard behandelt echter niet de relatie tussen joint auditors, noch de werkzaamheden die de ene joint auditor uitvoert in relatie tot de werkzaamheden die de andere joint auditor bij een joint audit uitvoert;
i. *opdrachtteam op groepsniveau* – Partners, onder wie de opdrachtpartner op groepsniveau, alsmede staf die de algehele aanpak voor de groepscontrole vaststellen, met de accountants van de groepsonderdelen communiceren, werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot het consolidatieproces en de conclusies evalueren die worden getrokken uit de controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep;
j. *financiële overzichten van de groep* – Financiële overzichten die de financiële informatie van meer dan een groepsonderdeel omvatten. De term 'financiële overzichten van de groep' verwijst ook naar gecombineerde financiële overzichten waarin de financiële informatie is samengevoegd die is opgesteld door groepsonderdelen waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar waarover gezamenlijk de zeggenschap wordt uitgeoefend;
k. *management op groepsniveau* – Het management dat verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten van de groep;
l. *interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel* – Interne beheersingsmaatregelen die door het management op groepsniveau zijn opgezet en worden geïmplementeerd en onderhouden ten behoeve van de financiële verslaggeving van de groep;
m. *significant groepsonderdeel* – Een door het opdrachtteam op groepsniveau aangewezen groepsonderdeel dat (i) individueel financieel significant is voor de groep of (ii) op grond van zijn bijzondere aard of omstandigheden waarschijnlijk significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep inhoudt. (Zie Par. A5–A6)

10 Een verwijzing naar 'het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving' doelt op het stelsel inzake financiële verslaggeving dat op de financiële overzichten van de groep van toepassing is. Een verwijzing naar 'het consolidatieproces' omvat:
a. de opname van, de waardering van, de presentatie van en de toelichtingen opgenomen in de financiële informatie van de groepsonderdelen in de financiële overzichten van de groep door middel van integrale of proportionele consolidatie, of van de equity-methode of de kostprijsmethode; en
b. de samenvoeging in de gecombineerde financiële overzichten van de financiële informatie van groepsonderdelen waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar waarover gezamenlijk de zeggenschap wordt uitgeoefend.

Vereisten

Verantwoordelijkheid

11 De opdrachtpartner op groepsniveau is verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht op groepsniveau in overeenstemming met professionele

standaarden en de van toepassing zijnde vereisten op grond van wet- en regelgeving, alsmede voor de vraag of de uitgebrachte controleverklaring in de gegeven omstandigheden passend is.[408] Als gevolg daarvan dient in de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep niet te worden verwezen naar een accountant van een groepsonderdeel, tenzij de opname van een dergelijke verwijzing op grond van wet- of regelgeving vereist is. Indien een dergelijke verwijzing op grond van wet- of regelgeving vereist is, dient de controleverklaring aan te geven dat de verwijzing de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner op groepsniveau dan wel zijn kantoor voor het controleoordeel op groepsniveau niet vermindert. (Zie Par. A8,)

Aanvaarding en continuering

12 Bij de toepassing van Standaard 220 dient de opdrachtpartner op groepsniveau te bepalen of redelijkerwijs kan worden verwacht dat voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot het consolidatieproces en de financiële informatie van de groepsonderdelen wordt verkregen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren. Hiertoe dient het opdrachtteam op groepsniveau voldoende inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen te verwerven om de groepsonderdelen aan te wijzen die waarschijnlijk significante groepsonderdelen zijn. Wanneer accountants van groepsonderdelen werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van deze groepsonderdelen, dient de opdrachtpartner op groepsniveau te evalueren of het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn in een zodanige mate bij de werkzaamheden van de accountants van die groepsonderdelen te worden betrokken dat het voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen. (Zie Par. A10, A11 en A12)

13 Indien de opdrachtpartner op groepsniveau tot de conclusie komt dat:
- a. het voor het opdrachtteam op groepsniveau niet mogelijk zal zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege beperkingen die door het management op groepsniveau zijn opgelegd; en
- b. het mogelijke effect hiervan zal leiden tot een oordeelonthouding over de financiële overzichten van de groep[409]; dient de opdrachtpartner op groepsniveau ofwel:
  - indien het een nieuwe opdracht betreft, deze niet te aanvaarden, of indien het een doorlopende opdracht betreft, deze terug te geven indien dat overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; of
  - indien wet- of regelgeving een accountant verbiedt om een opdracht te weigeren of indien het niet anderszins mogelijk is een opdracht terug te geven, een oordeelonthouding te formuleren bij de financiële overzichten van de groep nadat hij voor zover mogelijk de controle van de financiële overzichten van de groep heeft uitgevoerd. (Zie Par. A13, A14, A15, A16, A17, A18 en A19)

Opdrachtvoorwaarden

14 De opdrachtpartner op groepsniveau dient overeenstemming te bereiken over de voorwaarden van de controleopdracht op groepsniveau overeenkomstig Standaard 210.[410] (Zie Par. A20, A21)

Algemene controleaanpak en controleprogramma

15 Het opdrachtteam op groepsniveau dient een algehele aanpak voor de groepscontrole vast te stellen en dient een controleprogramma op groepsniveau te ontwikkelen overeenkomstig Standaard 300[411].

16 De opdrachtpartner op groepsniveau dient de algehele aanpak voor de groepscontrole en het controleprogramma op groepsniveau te beoordelen. (Zie Par. A22)

Inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen

17 Van de accountant wordt vereist dat hij de risico's op een afwijking van materieel belang identificeert en inschat door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.[412] Het opdrachtteam op groepsniveau dient:
- a. zijn tijdens de fase van aanvaarding en continuering van de opdracht verworven inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, te verdiepen; en
- b. inzicht te verwerven in het consolidatieproces, met inbegrip van de instructies van het

---

[408] Standaard 220, paragraaf 15.
[409] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[410] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten.*
[411] Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 7, 8, 9, 10, 11 en 12.
[412] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*

management op groepsniveau aan groepsonderdelen. (Zie Par. A23, A24, A25, A26, A27, A28 en A29)

18 Het opdrachtteam op groepsniveau dient inzicht te verwerven dat volstaat om:
   a. de initiële aanwijzing van groepsonderdelen die waarschijnlijk significant zijn te bevestigen of te herzien; en
   b. de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude of fouten in te schatten.[413] (Zie Par. A30 en)

Inzicht betreffende de accountant van een groepsonderdeel

19 Indien het opdrachtteam op groepsniveau voornemens is aan de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel, dient het opdrachtteam op groepsniveau inzicht te verwerven in: (Zie Par. A32, A33, A34 en A35)
   a. de vraag of de accountant van het groepsonderdeel de voor de groepscontrole relevante ethische voorschriften begrijpt en zal naleven en, met name, of hij onafhankelijk is; (Zie Par. A37)
   b. de vakbekwaamheid van de accountant van het groepsonderdeel; (Zie Par. A38)
   c. de vraag of het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn dermate bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel te worden betrokken dat het voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt;
   d. de vraag of de accountant van het groepsonderdeel actief is in een regelgevingskader waarin actief toezicht op accountants wordt uitgeoefend. (Zie Par. A36)

20 Indien een accountant van een groepsonderdeel niet voldoet aan de voor de groepscontrole relevante onafhankelijkheidsvoorschriften, of indien het opdrachtteam op groepsniveau ernstige punten van zorg heeft over de andere aangelegenheden die in paragraaf 19(a)–(c) zijn vermeld, dient het opdrachtteam op groepsniveau voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel zonder de accountant van dat groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van dat groepsonderdeel. (Zie Par. A39, A40 en A41)

Materialiteit

21 Het opdrachtteam op groepsniveau dient het volgende te bepalen: (Zie Par. A42)
   a. de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel bij het vaststellen van de algehele aanpak voor de groepscontrole;
   b. indien, in de specifieke omstandigheden van de groep, de financiële overzichten van de groep specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen bevatten waarvoor redelijkerwijs kan worden verwacht dat afwijkingen van kleinere bedragen dan het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten van de groep nemen, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus die op deze bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen moeten worden toegepast;
   c. de materialiteit voor die groepsonderdelen waar de accountants van een groepsonderdeel een controle of een beoordelingsopdracht zullen uitvoeren ten behoeve van de groepscontrole. Om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in de financiële overzichten van de groep het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel overschrijdt tot een passend laag niveau terug te brengen, dient het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel lager te zijn dan het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel. (Zie Par. A43,)
   d. de grenswaarde waarboven afwijkingen niet als duidelijk triviaal voor de financiële overzichten van de groep kunnen worden beschouwd. (Zie Par. A45)

22 Wanneer accountants van groepsonderdelen een controle zullen uitvoeren ten behoeve van een groepscontrole, dient het opdrachtteam op groepsniveau de geschiktheid van de uitvoeringsmaterialiteit zoals bepaald op het niveau van het groepsonderdeel te evalueren. (Zie Par. A46)

23 Indien een groepsonderdeel op grond van wet- of regelgeving dan wel om een andere reden aan een controle onderworpen is en het opdrachtteam op groepsniveau die controle besluit te gebruiken om controle-informatie voor de groepscontrole te verschaffen, dient het opdrachtteam op groepsniveau te bepalen of:
   a. de materialiteit voor de financiële overzichten van het groepsonderdeel als geheel; en
   b. de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van het groepsonderdeel;

   aan de vereisten van deze Standaard voldoen.

---

[413] Standaard 315.

Het inspelen op ingeschatte risico's

24 Van de accountant wordt vereist dat hij manieren opzet en implementeert om op passende wijze op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten in te spelen. Het opdrachtteam op groepsniveau dient het soort werkzaamheden te bepalen dat door het opdrachtteam op groepsniveau, of door de accountants van de groepsonderdelen namens dit team, moet worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen (Zie Par. 26, 27, 28 en 29). Het opdrachtteam op groepsniveau dient eveneens de aard, timing en omvang van zijn betrokkenheid bij de werkzaamheden van de accountants van groepsonderdelen te bepalen. (Zie Par. 30,).

25 Indien de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot het consolidatieproces of de financiële informatie van de groepsonderdelen zijn gebaseerd op een verwachting dat de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel effectief werken, of indien gegevensgerichte controles alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen, dient het opdrachtteam op groepsniveau de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen te toetsen of de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken deze te toetsen.

Het bepalen van het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen moet worden uitgevoerd (Zie: Par. A47)

Significante groepsonderdelen

26 Voor een groepsonderdeel dat significant is op grond van het feit dat het individueel financieel significant is voor de groep dient het opdrachtteam op groepsniveau, of een accountant van het groepsonderdeel namens dit team, een controle van de financiële informatie van het groepsonderdeel uit te voeren met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel.

27 Voor een groepsonderdeel dat vanwege zijn specifieke aard of omstandigheden significant is omdat het waarschijnlijk significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep inhoudt, dient het opdrachtteam op groepsniveau, of een accountant van het groepsonderdeel namens dit team, een of meer van de volgende werkzaamheden uit te voeren:

a. een controle van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel;
b. een controle van een of meer rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen met betrekking tot de waarschijnlijke significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep; (Zie Par. A48)
c. gespecificeerde controlewerkzaamheden met betrekking tot de waarschijnlijke significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. (Zie Par. A49)

Groepsonderdelen die niet significante groepsonderdelen zijn

28 Voor groepsonderdelen die geen significante groepsonderdelen zijn, dient het opdrachtteam op groepsniveau cijferanalyses op groepsniveau uit te voeren. (Zie Par. A50)

29 Indien het opdrachtteam op groepsniveau niet van mening is dat uit:

a. de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van significante groepsonderdelen;
b. de werkzaamheden met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en het consolidatieproces; en
c. de op groepsniveau uitgevoerde cijferanalyses;

voldoende en geschikte controle-informatie zal worden verkregen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren, dient het opdrachtteam op groepsniveau groepsonderdelen te selecteren die geen significante groepsonderdelen zijn en dient het een of meer van de volgende werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van de individuele geselecteerde groepsonderdelen, of dient het aan een accountant van een groepsonderdeel te verzoeken deze uit te voeren: (Zie Par. A51, A52 en A53)

- een controle van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel;
- een controle van een of meer transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen;
- een beoordeling van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel;
- gespecificeerde werkzaamheden.

Het opdrachtteam op groepsniveau dient de selectie van groepsonderdelen in de tijd te variëren.

Betrokkenheid bij de werkzaamheden van de accountants van de groepsonderdelen (Zie Par. A54 en A55)

Significante groepsonderdelen – Risico-inschatting

30 Indien de accountant van een groepsonderdeel een controle van de financiële informatie van een significant groepsonderdeel uitvoert, dient het opdrachtteam op groepsniveau te worden betrokken bij de risico-inschatting van de accountant van het groepsonderdeel teneinde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep te identificeren. De aard, timing en omvang van deze betrokkenheid worden beïnvloed door het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau betreffende de accountant van het groepsonderdeel, maar zij dienen ten minste in te houden:

a. het met de accountant van het groepsonderdeel of met het management van het groepsonderdeel bespreken van zakelijke activiteiten die significant zijn voor de groep;
b. het met de accountant van het groepsonderdeel bespreken in welke mate de financiële informatie van het groepsonderdeel vatbaar is voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten; en
c. het beoordelen van de door de accountant van het groepsonderdeel opgestelde documentatie van geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Deze documentatie kan de vorm aannemen van een memorandum dat de conclusie van de accountant van het groepsonderdeel weergeeft met betrekking tot de geïdentificeerde significante risico's.

Geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep – Verdere controlewerkzaamheden

31 Indien significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep zijn geïdentificeerd in een groepsonderdeel waarop een accountant van een groepsonderdeel werkzaamheden uitvoert, dient het opdrachtteam op groepsniveau de geschiktheid te evalueren van de verdere controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om op de geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep in te spelen. Het opdrachtteam op groepsniveau dient op basis van zijn inzicht betreffende de accountant van het groepsonderdeel te bepalen of het nodig is om bij de verdere controlewerkzaamheden te worden betrokken.

Consolidatieproces

32 Overeenkomstig paragraaf 17 verwerft het opdrachtteam op groepsniveau inzicht in de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en in het consolidatieproces, met inbegrip van de instructies van het management op groepsniveau aan groepsonderdelen. In overeenstemming met paragraaf 25 toetst het opdrachtteam op groepsniveau, of de accountant van een groepsonderdeel op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel indien de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die met betrekking tot het consolidatieproces moeten worden uitgevoerd, zijn gebaseerd op de verwachting dat de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel effectief werken, of indien gegevensgerichte controlewerkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen.

33 Het opdrachtteam op groepsniveau dient verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot het consolidatieproces op te zetten en uit te voeren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep die uit het consolidatieproces voortkomen. Deze werkzaamheden dienen een evaluatie te omvatten of alle groepsonderdelen in de financiële overzichten van de groep zijn opgenomen.

34 Het opdrachtteam op groepsniveau dient de geschiktheid, volledigheid en nauwkeurigheid van consolidatieaanpassingen en herrubriceringen te evalueren, en dient te evalueren of er frauderisicofactoren of indicaties voor een mogelijke tendentie bij het management bestaan. (Zie Par. A56)

35 Indien de financiële informatie van een groepsonderdeel niet is opgesteld in overeenstemming met dezelfde grondslagen voor financiële verslaggeving die op de financiële overzichten van de groep zijn toegepast, dient het opdrachtteam op groepsniveau te evalueren of de financiële informatie van dat groepsonderdeel op passende wijze is aangepast met het oog op het opstellen en presenteren van de financiële overzichten van de groep.

36 Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen of de financiële informatie die in de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel is vermeld (Zie Par. (c)) dezelfde is als de financiële informatie die in de financiële overzichten van de groep is opgenomen.

37 Indien de financiële overzichten van de groep de financiële overzichten omvatten van een groepsonderdeel waarvan de einddatum van de verslagperiode verschilt van die van de groep,

dient het opdrachtteam op groepsniveau te evalueren of passende aanpassingen in de financiële overzichten van dat groepsonderdeel zijn aangebracht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

38 Wanneer het opdrachtteam op groepsniveau of de accountants van groepsonderdelen controles op de financiële informatie van groepsonderdelen uitvoeren, dienen het opdrachtteam op groepsniveau of de accountants van de groepsonderdelen werkzaamheden uit te voeren gericht op het vaststellen van gebeurtenissen bij deze groepsonderdelen die zich voordoen tussen de data van de financiële informatie van de groepsonderdelen en de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep en die mogelijk aanpassingen van de financiële overzichten van de groep of de daarin op te nemen toelichtingen noodzakelijk maken.

39 Wanneer accountants van groepsonderdelen andere werkzaamheden uitvoeren dan controles van de financiële informatie van groepsonderdelen, dient het opdrachtteam op groepsniveau deze accountants te verzoeken het opdrachtteam op groepsniveau op de hoogte te stellen indien zij zich bewust worden van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die mogelijk een aanpassing van de financiële overzichten van de groep of de daarin op te nemen toelichtingen noodzakelijk maken.

Communicatie met de accountant van een groepsonderdeel

40 Het opdrachtteam op groepsniveau dient zijn vereisten tijdig aan de accountant van het groepsonderdeel mee te delen. Deze mededeling dient een uiteenzetting te bevatten van de uit te voeren werkzaamheden, het gebruik dat van die werkzaamheden zal worden gemaakt en de vorm en inhoud van de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel met het opdrachtteam op groepsniveau. Deze mededeling dient ook het volgende te omvatten: (Zie Par. A57, A58, A60)

a. een verzoek dat de accountant van het groepsonderdeel, wetende in welke context het opdrachtteam op groepsniveau van zijn werkzaamheden gebruik zal maken, bevestigt dat hij met het opdrachtteam op groepsniveau zal samenwerken; (Zie Par. A59)
b. de ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepscontrole en, in het bijzonder, de onafhankelijkheidsvoorschriften;
c. in het geval van een controle of beoordeling van de financiële informatie van een groepsonderdeel, het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel (en indien van toepassing het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen) en de grenswaarde waarboven een afwijking niet als duidelijk triviaal voor de financiële overzichten van de groep kan worden beschouwd;
d. geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, als gevolg van fraude of van fouten, die relevant zijn voor de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de accountant van het groepsonderdeel te verzoeken om tijdig te communiceren over alle andere geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, als gevolg van fraude of fouten, in het groepsonderdeel, alsmede over het inspelen door de accountant van het groepsonderdeel op deze risico's;
e. een door het management op groepsniveau opgestelde lijst van verbonden partijen en elke andere verbonden partij waarvan het opdrachtteam op groepsniveau kennis heeft. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de accountant van het groepsonderdeel te verzoeken om tijdig te communiceren over verbonden partijen die niet eerder door het management op groepsniveau of het opdrachtteam op groepsniveau waren geïdentificeerd. Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen of het dergelijke aanvullende verbonden partijen bekendmaakt aan andere accountants van groepsonderdelen.

41 Het opdrachtteam op groepsniveau dient de accountant van het groepsonderdeel te verzoeken om aangelegenheden mee te delen die relevant zijn voor de conclusie van het opdrachtteam op groepsniveau met betrekking tot de groepscontrole. Een dergelijke mededeling dient te omvatten: (Zie Par. A60)

a. de vraag of de accountant van het groepsonderdeel zich heeft gehouden aan ethische voorschriften die voor de groepscontrole relevant zijn, met inbegrip van voorschriften inzake onafhankelijkheid en vakbekwaamheid;
b. de vraag of de accountant van het groepsonderdeel de vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau heeft nageleefd;
c. de vermelding van de financiële informatie van het groepsonderdeel waarover de accountant van het groepsonderdeel verslag uitbrengt;
d. informatie over gevallen van het niet naleven van wet- of regelgeving die aanleiding zouden kunnen geven tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep;
e. een lijst van niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel (de lijst hoeft geen afwijkingen te bevatten onder de grenswaarde voor duidelijk triviale

afwijkingen die door het opdrachtteam op groepsniveau is meegedeeld (Zie Par. 40(c));
f. indicaties voor mogelijke tendentie bij het management;
g. een beschrijving van alle geïdentificeerde significante tekortkomingen in de interne beheersing op het niveau van het groepsonderdeel;
h. andere belangrijke aangelegenheden die de accountant van het groepsonderdeel heeft meegedeeld of verwacht mee te delen aan de met governance belaste personen van het groepsonderdeel, met inbegrip van fraude of vermoede fraude waarbij het management van het groepsonderdeel, werknemers die een belangrijke rol spelen bij de interne beheersing op het niveau van het groepsonderdeel of andere personen betrokken zijn indien de fraude heeft geleid tot een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel;
i. alle overige aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de groepscontrole of waarop de accountant van het groepsonderdeel de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau wil vestigen, met inbegrip van uitzonderingen die zijn vastgelegd in de schriftelijke bevestigingen die de accountant van het groepsonderdeel aan het management van het groepsonderdeel heeft gevraagd; en
j. het totaal van de bevindingen, de conclusies of het oordeel van de accountant van het groepsonderdeel.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie

Het evalueren van de communicatie van de accountant van een groepsonderdeel en het adequaat zijn van zijn werkzaamheden

42 Het opdrachtteam op groepsniveau dient de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel te evalueren. (Zie Par. 41) Het opdrachtteam op groepsniveau dient:
a. significante aangelegenheden die bij die evaluatie aan de orde komen, te bespreken met de accountant van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel of het management op groepsniveau, naargelang passend; en
b. te bepalen of het noodzakelijk is andere relevante delen van de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel te beoordelen. (Zie Par. A61)

43 Als het opdrachtteam op groepsniveau tot de conclusie komt dat de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel niet volstaan, dient dit team te bepalen welke aanvullende werkzaamheden moeten worden uitgevoerd en of deze door de accountant van het groepsonderdeel dan wel door het opdrachtteam op groepsniveau moeten worden uitgevoerd.

Het voldoende en geschikt zijn van de controle-informatie

44 Van de accountant wordt vereist dat hij voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt teneinde het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, hetgeen hem in staat stelt redelijke conclusies te trekken ter onderbouwing van zijn oordeel. Het opdrachtteam op groepsniveau dient te evalueren of uit de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot het consolidatieproces en uit de door het opdrachtteam op groepsniveau en de accountants van de groepsonderdelen uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren. (Zie Par. A62)

45 De opdrachtpartner op groepsniveau dient te evalueren wat het effect op het controleoordeel op groepsniveau is van eventuele niet gecorrigeerde afwijkingen (geïdentificeerd door het opdrachtteam op groepsniveau of meegedeeld door accountants van groepsonderdelen) en eventuele gevallen waarin het niet mogelijk is gebleken voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie Par. A63)

Communicatie met het management op groepsniveau en de met governance belaste personen op groepsniveau

Communicatie met het management op groepsniveau

46 Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen welke onderkende tekortkomingen in de interne beheersing het communiceert aan de met governance belaste personen en aan het management van de groep overeenkomstig Standaard 265.[414] Bij het bepalen hiervan dient het opdrachtteam op groepsniveau te overwegen:

[414] Standaard 265, *Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en management.*

a. tekortkomingen in de interne beheersing geldend voor de groep als geheel die het opdrachtteam op groepsniveau heeft onderkend;
b. tekortkomingen die het opdrachtteam op groepsniveau heeft onderkend in de interne beheersingsmaatregelen bij groepsonderdelen; en
c. tekortkomingen in de interne beheersing die de accountants van groepsonderdelen onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau hebben gebracht.

47 Indien fraude door het opdrachtteam op groepsniveau is geïdentificeerd dan wel door een accountant van een groepsonderdeel onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau is gebracht (Zie Par. 41(h)), of indien informatie erop wijst dat er fraude kan bestaan, dient het opdrachtteam op groepsniveau dit tijdig mee te delen aan het passende verantwoordelijkheidsniveau van het management op groepsniveau teneinde de personen die in eerste instantie verantwoordelijk zijn voor het voorkomen en detecteren van fraude te informeren over aangelegenheden die in het kader van hun verantwoordelijkheden relevant zijn. (Zie Par. A64)

48 Van een accountant van een groepsonderdeel kan op grond van wet- of regelgeving of om een andere reden vereist worden een controleoordeel over de financiële overzichten van een groepsonderdeel tot uitdrukking te brengen. In dat geval dient het opdrachtteam op groepsniveau het management op groepsniveau te verzoeken om het management van het groepsonderdeel op de hoogte te stellen van elke aangelegenheid waarvan het opdrachtteam op groepsniveau zich bewust wordt en die mogelijk significant is voor de financiële overzichten van het groepsonderdeel maar waarvan het management van het groepsonderdeel mogelijk niet op de hoogte is. Indien het management op groepsniveau weigert deze aangelegenheid aan het management van het groepsonderdeel mee te delen, dient het opdrachtteam op groepsniveau deze aangelegenheid te bespreken met de met governance belaste personen op groepsniveau. Als deze aangelegenheid onopgelost blijft, dient het opdrachtteam op groepsniveau, behoudens juridische overwegingen en overwegingen inzake professionele geheimhouding, te overwegen of het de accountant van het groepsonderdeel al dan niet zal aanraden om de controleverklaring bij de financiële overzichten van het groepsonderdeel niet uit te brengen totdat de aangelegenheid is opgelost. (Zie Par. A65)

Communicatie met de met governance belaste personen op groepsniveau

49 Het opdrachtteam op groepsniveau dient de volgende aangelegenheden aan de met governance belaste personen op groepsniveau mee te delen naast de aangelegenheden die op grond van Standaard 260[415] en andere Standaarden vereist zijn: (Zie Par. A66)
a. een overzicht van het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen moet worden uitgevoerd;
b. een overzicht van de aard van de geplande betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden die door de accountants van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van significante groepsonderdelen;
c. gevallen waarin de evaluatie van de werkzaamheden van een accountant van een groepsonderdeel door het opdrachtteam op groepsniveau aanleiding gaf tot een punt van zorg over de kwaliteit van de werkzaamheden van die accountant;
d. eventuele beperkingen tijdens de uitvoering van de groepscontrole, bijvoorbeeld in het geval de toegang tot informatie voor het opdrachtteam op groepsniveau beperkt zou zijn;
e. fraude of vermoede fraude waarbij zijn betrokken het management op groepsniveau, het management van een groepsonderdeel, personeelsleden die een belangrijke rol spelen bij de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel of andere personen indien de fraude tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep heeft geleid.

Documentatie

50 Het opdrachtteam op groepsniveau dient het volgende in de controledocumentatie op te nemen:[416]
a. een analyse van groepsonderdelen, waarbij is aangegeven welke van deze onderdelen significant zijn en welk soort werkzaamheden zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen;
b. de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden die door de accountants van groepsonderdelen op significante groepsonderdelen zijn uitgevoerd, met inbegrip van, indien van toepassing, de beoordeling door het opdrachtteam op groepsniveau van relevante delen van de controledocumentatie van de accountants van deze groepsonderdelen en de conclusies daarover;
c. schriftelijke communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountants van de groepsonderdelen over de door het opdrachtteam op groepsniveau geformuleerde vereisten.

---

[415] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*.
[416] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11 en .

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Groepsonderdelen die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen aan een controle onderworpen zijn (Zie Par. 3)

A1 Factoren die van invloed kunnen zijn op de beslissing van het opdrachtteam op groepsniveau om al dan niet gebruik te maken van een controle die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen is vereist teneinde controle-informatie voor de groepscontrole te verschaffen, zijn onder meer:
- verschillen tussen het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten van het groepsonderdeel en het stelsel dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten van de groep;
- verschillen tussen de controle- en overige standaarden die door de accountant van het groepsonderdeel worden toegepast en die welke bij de controle van de financiële overzichten van de groep worden toegepast;
- de vraag of de controle van de financiële overzichten van het groepsonderdeel tijdig zal zijn afgerond om het tijdschema inzake de rapportering op groepsniveau te volgen.

Definities

Groepsonderdeel (Zie Par. 9(a))

A2 De structuur van een groep is van invloed op de wijze waarop groepsonderdelen worden aangewezen. Het systeem van financiële verslaggeving van de groep kan bijvoorbeeld gebaseerd zijn op een organisatiestructuur waarin financiële informatie wordt opgesteld door een moedermaatschappij en een of meer dochtermaatschappijen, joint ventures of deelnemingen die volgens de equity- of kostprijsmethode worden verwerkt; door het hoofdkantoor en een of meer divisies of filialen; of door een combinatie van beide. Sommige groepen organiseren hun systeem van financiële verslaggeving echter naar functie, proces, product of dienst (of groep producten of diensten) of geografische locatie. In deze gevallen kan de entiteit of de zakelijke activiteit waarvoor het management op groepsniveau of het management van het groepsonderdeel de in de financiële overzichten van de groep opgenomen financiële informatie opstelt, een functie, proces, product of dienst (of groep producten of diensten) of geografische locatie zijn.

A3 Binnen het systeem van financiële verslaggeving van de groep kunnen verschillende niveaus van groepsonderdelen bestaan, in welk geval het geschikter kan zijn groepsonderdelen op bepaalde samenvoegingsniveaus in plaats van individueel aan te wijzen.

A4 Groepsonderdelen die op een bepaald niveau zijn samengevoegd, kunnen voor de doeleinden van de groepscontrole een groepsonderdeel vormen; het is echter ook mogelijk dat een dergelijk groepsonderdeel ook financiële overzichten van de groep opstelt waarin de financiële informatie van de daartoe behorende groepsonderdelen is opgenomen (dat wil zeggen een subgroep). Deze Standaard kan daarom worden toegepast door verschillende opdrachtpartners op groepsniveau en opdrachtteams op groepsniveau voor verschillende subgroepen binnen een grotere groep.

Significant groepsonderdeel (Zie Par. 9(m))

A5 Naarmate de individuele financiële significantie van een groepsonderdeel toeneemt, nemen gewoonlijk ook de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep toe. Het opdrachtteam op groepsniveau kan op een gekozen benchmark een percentage toepassen als hulpmiddel bij het aanwijzen van groepsonderdelen die individueel financieel significant zijn. Het vaststellen van een benchmark en het bepalen van een daarop toe te passen percentage houden in dat professionele oordeelsvorming wordt toegepast. Afhankelijk van de aard en omstandigheden van de groep kunnen de activa, verplichtingen, kasstromen, winst of omzet van de groep geschikte benchmarks zijn. Zo kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld oordelen dat groepsonderdelen die 15% van de gekozen benchmark overschrijden significante groepsonderdelen zijn. In de gegeven omstandigheden kan een hoger of lager percentage echter als geschikt worden beschouwd.

A6 Het opdrachtteam op groepsniveau kan een groepsonderdeel ook aanwijzen als een groepsonderdeel dat waarschijnlijk significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep inhoudt als gevolg van zijn specifieke aard of omstandigheden (dat wil zeggen risico's waaraan tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed).[417] Een groepsonderdeel zou bijvoorbeeld verantwoordelijk kunnen zijn voor valutahandel en daardoor de groep blootstellen aan een significant risico op een afwijking van materieel belang, ook al is dit groepsonderdeel niet anderszins individueel financieel significant voor de groep.

[417] Standaard 315, paragraaf 27, 28, 29.

Accountant van een groepsonderdeel (Zie Par. 9(b))

A7 Een lid van het opdrachtteam op groepsniveau kan op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel uitvoeren ten behoeve van de groepscontrole. In dat geval is dat lid van het opdrachtteam ook een accountant van een groepsonderdeel.

Verantwoordelijkheid (Zie Par. 11)

A8 Hoewel accountants van groepsonderdelen werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen kunnen uitvoeren ten behoeve van de groepscontrole en als zodanig verantwoordelijk zijn voor hun algehele bevindingen, conclusies of oordelen, is de opdrachtpartner op groepsniveau of het kantoor van deze partner verantwoordelijk voor het controleoordeel op groepsniveau.

A9 Indien het controleoordeel op groepsniveau wordt aangepast omdat het opdrachtteam op groepsniveau geen voldoende en geschikte controle-informatie kon verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van een of meer groepsonderdelen, beschrijft de accountant in de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep opgenomen paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing de redenen voor deze onmogelijkheid zonder te verwijzen naar de accountant van het groepsonderdeel, tenzij die verwijzing noodzakelijk is voor een adequate uiteenzetting van de omstandigheden.[418]

Aanvaarding en continuering

Verwerven van inzicht tijdens de fase van aanvaarding en continuering (Zie Par. 12)

A10 In het geval van een nieuwe opdracht kan het opdrachtteam op groepsniveau inzicht verwerven in de groep, haar groepsonderdelen en hun omgevingen via:
- informatie die door het management op groepsniveau wordt verschaft;
- communicatie met het management op groepsniveau; en
- indien van toepassing, communicatie met het vorige opdrachtteam op groepsniveau, het management van groepsonderdelen of accountants van groepsonderdelen.

A11 Het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau kan onder meer betrekking hebben op:
- de structuur van de groep, met inbegrip van zowel de juridische als organisatiestructuur (dat wil zeggen de wijze waarop het systeem van financiële verslaggeving van de groep is georganiseerd);
- zakelijke activiteiten van groepsonderdelen die significant zijn voor de groep, met inbegrip van de sector en de regelgevende, economische en politieke omgevingen waarbinnen deze activiteiten plaatsvinden;
- het gebruik van serviceorganisaties, met inbegrip van shared service centers;
- een beschrijving van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- de complexiteit van het consolidatieproces;
- de vraag of accountants van groepsonderdelen die geen deel uitmaken van het kantoor of netwerk van de opdrachtpartner op groepsniveau werkzaamheden zullen uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van een of meer van de groepsonderdelen, alsmede de redenen voor het management op groepsniveau om meer dan één accountant aan te stellen;
- de vraag of het opdrachtteam op groepsniveau:
  - onbeperkt toegang zal hebben tot de met governance belaste personen op groepsniveau, het management op groepsniveau, de met governance belaste personen van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel, de informatie van het groepsonderdeel en de accountants van de groepsonderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen); en
  - in staat zal zijn noodzakelijke werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uit te voeren.

A12 In geval van een doorlopende opdracht kan de mogelijkheid van het opdrachtteam op groepsniveau om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen worden beïnvloed door significante wijzigingen, zoals:
- wijzigingen in de groepsstructuur (bijvoorbeeld overnames, afstotingen, reorganisaties of veranderingen in de wijze waarop het systeem van financiële verslaggeving van de groep is georganiseerd);

[418] Standaard 705, paragraaf 20.

- wijzigingen in de zakelijke activiteiten van groepsonderdelen die significant zijn voor de groep;
- wijzigingen in de samenstelling van de met governance belaste personen op groepsniveau, het management op groepsniveau of kernpersonen binnen het management van significante groepsonderdelen;
- punten van zorg die het opdrachtteam op groepsniveau heeft over de integriteit en competentie van het management op groepsniveau of het management van een groepsonderdeel;
- wijzigingen in interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

De verwachting dat voldoende en geschikte controle-informatie wordt verkregen (Zie Par. 13)

A13 Het is mogelijk dat een groep alleen bestaat uit groepsonderdelen die niet als significante groepsonderdelen worden beschouwd. In dat geval kan de opdrachtpartner op groepsniveau redelijkerwijs verwachten dat hij voldoende en geschikte controle-informatie zal verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren indien het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn:

a. de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een aantal van deze groepsonderdelen uit te voeren; en
b. op een zodanige wijze te worden betrokken bij de werkzaamheden die door accountants van groepsonderdelen met betrekking tot de financiële informatie van andere groepsonderdelen worden uitgevoerd als nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

De toegang tot informatie (Zie Par. 13)

A14 De toegang van het opdrachtteam op groepsniveau tot informatie kan worden beperkt door omstandigheden waarover het management op groepsniveau geen invloed heeft, zoals wetten met betrekking tot geheimhouding en privacy van gegevens of een weigering door de accountant van een groepsonderdeel om toegang te verlenen tot relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen. Deze toegang kan ook door het management op groepsniveau worden beperkt.

A15 Indien de toegang tot informatie wordt beperkt door omstandigheden, is het mogelijk dat het opdrachtteam op groepsniveau nog steeds in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen; dit is echter minder waarschijnlijk naarmate de significantie van het groepsonderdeel toeneemt. Het kan bijvoorbeeld voorkomen dat het opdrachtteam op groepsniveau geen toegang heeft tot de met governance belaste personen, het management of de accountant (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen) van een groepsonderdeel dat volgens de 'equity'-methode wordt verwerkt. Als het groepsonderdeel geen significant groepsonderdeel is en het opdrachtteam op groepsniveau in het bezit is van een volledige set financiële overzichten van het groepsonderdeel, met inbegrip van de daarbij horende controleverklaring, alsmede toegang heeft tot informatie met betrekking tot dat groepsonderdeel die in het bezit is van het management op groepsniveau, kan het opdrachtteam op groepsniveau tot de conclusie komen dat deze informatie voldoende en geschikte controle-informatie vormt met betrekking tot dat groepsonderdeel. Is het groepsonderdeel echter een significant groepsonderdeel, dan zal het opdrachtteam op groepsniveau echter niet in staat zijn te voldoen aan de vereisten van deze Standaard die relevant zijn in de situatie van een groepscontrole. Het opdrachtteam op groepsniveau zal bijvoorbeeld niet in staat zijn te voldoen aan het in de paragrafen 30–31 opgenomen vereiste om bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel te worden betrokken. Het opdrachtteam op groepsniveau zal daarom niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot dat groepsonderdeel. Het effect van het feit dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, wordt in Standaard 705 behandeld.

A16 Het opdrachtteam op groepsniveau zal niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen indien het management op groepsniveau de toegang van het opdrachtteam op groepsniveau of een accountant van een groepsonderdeel tot de informatie van een significant groepsonderdeel beperkt.

A17 Hoewel het opdrachtteam op groepsniveau in staat kan zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen indien een dergelijke beperking betrekking heeft op een groepsonderdeel dat niet als een significant groepsonderdeel wordt beschouwd, is het mogelijk dat de reden voor de beperking invloed heeft op het controleoordeel op groepsniveau. De reden voor de beperking kan bijvoorbeeld van invloed zijn op de betrouwbaarheid van de antwoorden van het management op groepsniveau op het verzoeken om inlichtingen van het opdrachtteam op groepsniveau, alsmede op de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management op groepsniveau gericht aan het opdrachtteam op groepsniveau.

A18 Het is mogelijk dat wet- of regelgeving de opdrachtpartner op groepsniveau verbiedt om een opdracht te weigeren of terug te geven. Zo wordt in sommige rechtsgebieden de accountant voor een bepaalde periode aangesteld en is het hem verboden de opdracht vóór het einde van die periode terug te geven. Tevens kan het in de publieke sector voorkomen dat de accountant niet beschikt over de optie om een opdracht te weigeren of terug te geven vanwege de aard van het mandaat of vanwege overwegingen van openbaar belang. In dergelijke omstandigheden is deze Standaard nog steeds op de groepscontrole van toepassing en wordt het effect van het feit dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen in Standaard 705 behandeld.

A19 Bijlage 1 bevat een voorbeeld van een controleverklaring die een oordeel met beperking bevat dat is gebaseerd op het feit dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot een significant groepsonderdeel dat volgens de 'equity'-methode wordt verwerkt, maar waarbij op grond van de oordeelsvorming van het opdrachtteam op groepsniveau het effect van materieel belang is maar geen diepgaande invloed heeft.

Opdrachtvoorwaarden (Zie Par. 14)

A20 In de opdrachtvoorwaarden wordt het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving genoemd.[419] Aanvullende aangelegenheden kunnen in de voorwaarden van een controleopdracht op groepsniveau worden opgenomen, zoals het feit dat:

- de communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountants van de groepsonderdelen niet aan beperkingen onderhevig mag zijn, voor zover mogelijk overeenkomstig wet- of regelgeving;
- belangrijke mededelingen tussen de accountants van de groepsonderdelen, de met governance belaste personen van het groepsonderdeel en het management van het groepsonderdeel, met inbegrip van mededelingen inzake significante tekortkomingen in de interne beheersing, eveneens aan het opdrachtteam op groepsniveau zouden moeten worden meegedeeld;
- belangrijke mededelingen tussen de regelgevende of toezichthoudende instanties en de groepsonderdelen met betrekking tot aangelegenheden inzake financiële verslaggeving aan het opdrachtteam op groepsniveau moeten worden meegedeeld; en
- voor zover het opdrachtteam op groepsniveau dit noodzakelijk acht, het toegestaan moet zijn om:
- toegang te krijgen tot informatie van groepsonderdelen, de met governance belaste personen van groepsonderdelen, het management van een groepsonderdeel en de accountants van groepsonderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen); en
- werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uit te voeren dan wel aan een accountant van een groepsonderdeel te verzoeken om deze uit te voeren.

A21 Beperkingen die worden opgelegd met betrekking tot:

- de toegang van het opdrachtteam op groepsniveau tot informatie van groepsonderdelen, de met governance belaste personen van groepsonderdelen, het management van een groepsonderdeel of de accountants van groepsonderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het team tracht te verkrijgen); of
- de werkzaamheden die met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd, nadat de opdrachtpartner op groepsniveau de controleopdracht op groepsniveau heeft aanvaard, vormen een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen die van invloed kan zijn op het controleoordeel op groepsniveau. In uitzonderlijke omstandigheden kan dit zelfs leiden tot het teruggeven van de opdracht indien dit overeenkomstig wet- of regelgeving mogelijk is.

Algehele controleaanpak en controleprogramma (Zie Par. 16)

A22 Het beoordelen door de opdrachtpartner op groepsniveau van de algehele controleaanpak en het controleprogramma voor de groep vormt een belangrijk deel van het nemen van verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner op groepsniveau voor het aansturen van de controleopdracht op groepsniveau.

[419] Standaard 210, paragraaf 8.

Inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen

Aangelegenheden waarover het opdrachtteam op groepsniveau inzicht verwerft (Zie Par. 17)

A23 Standaard 315 verschaft leidraden met betrekking tot aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de sector, de regelgeving en andere externe factoren die van invloed zijn op de entiteit, met inbegrip van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de aard van de entiteit, doelstellingen en strategieën en de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's, alsmede het meten en het beoordelen van de financiële prestaties van de entiteit.[420] Bijlage 2 van deze Standaard bevat leidraden met betrekking tot aangelegenheden die specifiek zijn voor een groep, met inbegrip van het consolidatieproces.

Instructies door het management op groepsniveau uitgevaardigd aan groepsonderdelen (Zie Par. 17)

A24 Teneinde uniformiteit en vergelijkbaarheid van financiële informatie te bereiken, vaardigt het management op groepsniveau gewoonlijk instructies uit aan de groepsonderdelen. Deze instructies specificeren de vereisten voor financiële informatie van de groepsonderdelen die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen en bevatten dikwijls handboeken met procedures voor de financiële verslaggeving alsmede een rapporteringspakket. Een rapporteringspakket bestaat gewoonlijk uit modellen voor het verschaffen van financiële informatie die in de financiële overzichten van de groep moet worden verwerkt. Rapporteringspakketten hebben echter in het algemeen niet de vorm van volledige financiële overzichten die in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld en gepresenteerd.

A25 De instructies hebben gewoonlijk betrekking op:

- de grondslagen voor financiële verslaggeving die moeten worden toegepast;
- wettelijke en andere vereisten inzake toelichtingen die op de financiële overzichten van de groep van toepassing zijn, met inbegrip van:
  - het aanwijzen van en rapporteren over segmenten;
  - relaties en transacties met verbonden partijen;
  - intragroepstransacties en niet-gerealiseerde winsten;
  - intragroepsrekeningsaldi; en
- een tijdschema voor het rapporteren.

A26 Het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau in de instructies kan het volgende omvatten:

- de duidelijkheid en uitvoerbaarheid van de instructies voor de afronding van het rapporteringspakket;
- de vraag of de instructies:
  - op een adequate wijze de kenmerken van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving beschrijven;
  - voorzien in toelichtingen die volstaan om de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld een toelichting van relaties en transacties met verbonden partijen en gesegmenteerde informatie, na te leven;
  - voorzien in het bepalen van consolidatieaanpassingen, bijvoorbeeld intragroepstransacties en niet-gerealiseerde winsten, alsmede intragroepsrekeningsaldi; en
  - voorzien in de goedkeuring van de financiële informatie door het management van het groepsonderdeel.

Fraude (Zie Par. 17)

A27 Van de accountant wordt vereist dat hij de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude identificeert en inschat, en dat hij passende manieren van inspelen op de ingeschatte risico's opzet en implementeert.[421] Informatie die wordt gebruikt om risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep die het gevolg is van fraude te identificeren, kan het volgende omvatten:

- de inschatting door het management op groepsniveau van de risico's dat de financiële overzichten van de groep een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude;
- het door het management op groepsniveau gevolgde proces voor het identificeren van en inspelen op de risico's van fraude in de groep, met inbegrip van alle specifieke frauderisico's

[420] Standaard 315, paragraaf A17-A41.

[421] Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten.*

die door het management op groepsniveau worden geïdentificeerd, dan wel rekeningsaldi, transactiestromen of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat;
- de vraag of er bijzondere groepsonderdelen zijn waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat;
- op welke wijze de met governance belaste personen op groepsniveau de door het management op groepsniveau gevolgde processen voor het identificeren van en inspelen op de risico's van fraude in de groep monitoren, alsmede de interne beheersingsmaatregelen die het management op groepsniveau heeft opgezet teneinde deze risico's te beperken;
- antwoorden van de met governance belaste personen op groepsniveau, het management op groepsniveau, de juiste personen binnen de interne auditfunctie (en indien passend geacht, het management van de groepsonderdelen de accountants van de groepsonderdelen en anderen) op de door het opdrachtteam op groepsniveau gestelde vraag of zij kennis hebben van bekende gevallen van fraude, vermoede fraude of aantijgingen van fraude die op een groepsonderdeel of de groep van invloed zijn.

Bespreking tussen leden van het opdrachtteam op groepsniveau en accountants van de groepsonderdelen met betrekking tot de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, met inbegrip van risico's op fraude (Zie Par. 17)

A28 Van de kernleden van het opdrachtteam wordt vereist dat zij bespreken of een entiteit vatbaar is voor afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg zijn van fraude of van fouten, met specifieke nadruk op de risico's als gevolg van fraude. Bij een groepscontrole kunnen ook de accountants van groepsonderdelen bij deze besprekingen worden betrokken. De beslissing van de opdrachtpartner op groepsniveau over de vraag wie bij deze besprekingen zal worden betrokken, hoe en wanneer de besprekingen zullen plaatshebben en wat hun omvang zal zijn, wordt beïnvloed door factoren zoals eerdere ervaringen met de groep.

A29 De besprekingen zijn een gelegenheid voor:
- het delen van kennis van de groepsonderdelen en hun omgevingen, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- het uitwisselen van informatie over de bedrijfsrisico's van de groepsonderdelen of de groep;
- het uitwisselen van ideeën over hoe en waar de financiële overzichten van de groep mogelijk vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten, de wijze waarop het management op groepsniveau en het management van groepsonderdelen frauduleuze financiële verslaggeving kunnen plegen en kunnen verhullen, alsmede de wijze waarop activa van de groepsonderdelen oneigenlijk zouden kunnen worden toegeëigend;
- het identificeren van door het management op groepsniveau of het management van een groepsonderdeel gevolgde praktijken die mogelijk door het management beïnvloed zijn of zijn opgezet om winsten te beheren en die kunnen leiden tot frauduleuze financiële verslaggeving, bijvoorbeeld praktijken inzake opbrengstverantwoording die niet in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- het overwegen van bekende externe en interne factoren die op de groep van invloed zijn en die het management op groepsniveau, het management van een groepsonderdeel of anderen ertoe kunnen aanzetten of onder druk kunnen zetten om fraude te plegen, een gelegenheid tot het plegen van fraude scheppen of wijzen op een cultuur of omgeving die het management op groepsniveau, het management van een groepsonderdeel of anderen in staat stellen het plegen van fraude te rechtvaardigen;
- het inschatten van het risico dat het management op groepsniveau of het management van een groepsonderdeel interne beheersingsmaatregelen doorbreekt;
- het overwegen of uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving worden gehanteerd voor het opstellen van de financiële informatie van de groepsonderdelen ten behoeve van de financiële overzichten van de groep en, indien dat niet het geval is, het overwegen op welke wijze verschillen in grondslagen voor financiële verslaggeving worden geïdentificeerd en aangepast (indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dit vereist);
- het bespreken van in groepsonderdelen geïdentificeerde fraude of van informatie die een aanwijzing vormt voor het bestaan van fraude bij een groepsonderdeel;
- het uitwisselen van informatie die een aanwijzing kan vormen voor het niet naleven van nationale wet- of regelgeving, bijvoorbeeld het betalen van steekpenningen en ongeoorloofde praktijken inzake de vaststelling van interne verrekenprijzen.

Risicofactoren (Zie Par. 18)

A30 Bijlage 3 geeft voorbeelden van omstandigheden of gebeurtenissen die afzonderlijk of samen kunnen wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, met inbegrip van risico's die het gevolg zijn van fraude.

Risico-inschatting (Zie Par. 18)

A31 De inschatting op groepsniveau door het opdrachtteam op groepsniveau van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep wordt gebaseerd op informatie zoals:
- informatie verkregen uit het inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen, en in het consolidatieproces, met inbegrip van controle-informatie verkregen bij het evalueren van de opzet en implementatie van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de consolidatie;
- informatie verkregen van de accountants van groepsonderdelen.

Inzicht betreffende de accountant van een groepsonderdeel (Zie Par. 19)

A32 Het opdrachtteam op groepsniveau verwerft alleen inzicht betreffende de accountant van een groepsonderdeel wanneer het voornemens is de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel ten behoeve van de groepscontrole. Het is bijvoorbeeld niet noodzakelijk inzicht te verwerven betreffende de accountants van die groepsonderdelen waarvoor het opdrachtteam op groepsniveau voornemens is alleen cijferanalyses op groepsniveau uit te voeren.

Werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau om inzicht te verwerven betreffende de accountant van een groepsonderdeel en bronnen van controle-informatie (Zie Par. 19)

A33 De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau om inzicht te verwerven betreffende de accountant van een groepsonderdeel worden beïnvloed door factoren zoals eerdere ervaring met of kennis betreffende de accountant van een groepsonderdeel, alsmede de mate waarin het opdrachtteam op groepsniveau en de accountant van het groepsonderdeel aan gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures zijn onderworpen, bijvoorbeeld:
- of het opdrachtteam op groepsniveau en een accountant van een groepsonderdeel:
  - gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor de uitvoering van de werkzaamheden (bijvoorbeeld controlemethodologieën) delen;
  - gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing delen; of
  - gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake monitoring delen.
- de consistentie of overeenkomst van:
  - wet- en regelgeving of rechtssystemen;
  - professioneel toezicht, tuchtrecht en externe kwaliteitsborging;
  - opleiding en training;
  - beroepsorganisaties en -normen; of
  - taal en cultuur.

A34 Deze factoren staan in wisselwerking met elkaar en sluiten elkaar niet uit. Zo kan de omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau voor het verwerven van inzicht betreffende de accountant van groepsonderdeel A, die op consequente wijze de gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing en monitoring en een gemeenschappelijke controlemethodologie toepast of die werkzaam is in hetzelfde rechtsgebied als de opdrachtpartner op groepsniveau, kleiner zijn dan de omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau voor het verwerven van inzicht betreffende de accountant van groepsonderdeel B, die niet op consequente wijze de gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing en monitoring en een gemeenschappelijke controlemethodologie toepast of die werkzaam is in een ander rechtsgebied. Ook kan er een verschil zijn in de aard van de werkzaamheden die met betrekking tot de accountants van de groepsonderdelen A en B worden uitgevoerd.

A35 Het opdrachtteam op groepsniveau kan op verschillende manieren inzicht verwerven betreffende de accountant van een groepsonderdeel. In het eerste jaar waarin een accountant van een groepsonderdeel wordt betrokken kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld:
- de resultaten evalueren van het monitoringsysteem voor kwaliteitsbeheersing als het opdrachtteam op groepsniveau en de accountant van het groepsonderdeel deel uitmaken van een kantoor of netwerk dat werkt onder en voldoet aan gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor monitoring;[422]
- een bezoek brengen aan de accountant van het groepsonderdeel om de in paragraaf 19

[422] Zoals vereist door Besluit toezicht accountantsorganisaties Artikel 22 /Verordening accountantsorganisaties Artikel 9 en 10, respectievelijk Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten Artikel 22–24.

(a)–(c) genoemde aangelegenheden te bespreken;
- de accountant van het groepsonderdeel verzoeken de aangelegenheden waarnaar in paragraaf 19 (a)–(c) wordt verwezen schriftelijk te bevestigen. Bijlage 4 bevat een voorbeeld van schriftelijke bevestigingen door de accountant van een groepsonderdeel;
- de accountant van het groepsonderdeel verzoeken vragenlijsten in te vullen over de in paragraaf 19 (a)–(c) genoemde aangelegenheden;
- een gesprek hebben over de accountant van het groepsonderdeel met collega's binnen het kantoor van de opdrachtpartner op groepsniveau of met een goed bekend staande derde die bekend is met de accountant van het groepsonderdeel; of
- bevestigingen verkrijgen van de beroepsorganisatie(s) waarvan de accountant van het groepsonderdeel lid is, de instanties waarvan de accountant van het groepsonderdeel zijn vergunning heeft verkregen, of andere derden.

In de jaren daarna kan het inzicht betreffende de accountant van het groepsonderdeel worden gebaseerd op de eerder opgedane ervaringen van het opdrachtteam op groepsniveau met de accountant van het groepsonderdeel. Het opdrachtteam op groepsniveau kan de accountant van het groepsonderdeel verzoeken om te bevestigen of er ten opzichte van het voorgaande jaar iets is veranderd met betrekking tot de in paragraaf 19 (a)–(c) genoemde aangelegenheden.

A36 Indien onafhankelijke toezichthoudende instanties zijn opgericht om toezicht te houden op het accountantsberoep en om de kwaliteit van controles te monitoren, kan kennis van het regelgevingskader het opdrachtteam op groepsniveau helpen bij het evalueren van de onafhankelijkheid en competentie van de accountant van het groepsonderdeel. Informatie over het regelgevingskader kan worden verkregen van de accountant van het groepsonderdeel of vanuit informatie die door de onafhankelijke toezichthoudende instanties wordt verstrekt.

Ethische voorschriften die relevant zijn bij de groepscontrole (Zie Par. 19(a))

A37 Bij het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel ten behoeve van een groepscontrole is de accountant van het groepsonderdeel onderworpen aan ethische voorschriften die relevant zijn bij de groepscontrole. Deze voorschriften kunnen afwijken van of bestaan naast die welke op de accountant van het groepsonderdeel van toepassing zijn bij het uitvoeren van een wettelijke controle in het rechtsgebied van de accountant van het groepsonderdeel. Om die reden verwerft het opdrachtteam op groepsniveau inzicht in de vraag of de accountant van het groepsonderdeel de ethische voorschriften die relevant zijn bij de groepscontrole voldoende begrijpt en naleeft om zijn verantwoordelijkheden binnen de groepscontrole te vervullen.

De vakbekwaamheid van de accountant van een groepsonderdeel (Zie Par. 19(b))

A38 Het verwerven van inzicht door het opdrachtteam op groepsniveau in de vakbekwaamheid van de accountant van het groepsonderdeel kan de vraag omvatten of de accountant van het groepsonderdeel:
- controlestandaarden en andere standaarden die van toepassing zijn op de groepscontrole voldoende begrijpt om zijn verantwoordelijkheden binnen de groepscontrole te vervullen;
- de bijzondere vaardigheden (bijvoorbeeld sectorspecifieke kennis) bezit die nodig zijn om de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het desbetreffende groepsonderdeel uit te voeren; en
- indien relevant, voldoende kennis heeft van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving om zijn verantwoordelijkheden binnen de groepscontrole te vervullen (instructies van het management op groepsniveau aan de groepsonderdelen beschrijven vaak de kenmerken van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving).

Het toepassen door het opdrachtteam op groepsniveau van het inzicht betreffende de accountant van het groepsonderdeel (Zie Par. 20)

A39 Het opdrachtteam op groepsniveau kan het feit dat een accountant van een groepsonderdeel niet onafhankelijk is, niet ondervangen door betrokken te zijn bij de werkzaamheden van die accountant of door het uitvoeren van aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden of verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel.

A40 Het opdrachtteam op groepsniveau kan echter in staat zijn minder ernstige punten van zorg over de vaktechnische bekwaamheid van de accountant van een groepsonderdeel (bijvoorbeeld een gebrek aan sectorspecifieke kennis) of inzake het feit dat de accountant van een groepsonderdeel niet werkzaam is in een omgeving waarin actief toezicht op accountants wordt gehouden, te ondervangen, door betrokken te zijn bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel of door het uitvoeren van aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden of

verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel.

A41 Wanneer wet- of regelgeving toegang tot relevante delen van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel verbiedt, kan het opdrachtteam op groepsniveau de accountant van een groepsonderdeel verzoeken dit te ondervangen door een memorandum op te stellen dat de relevante informatie omvat.

Materialiteit (Zie Par. 21, 22 en 23)

A42 Van de accountant wordt vereist[423]:

a. dat hij bij het vaststellen van de algehele controleaanpak bepaalt:
   1. de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel; en
   2. indien in de specifieke omstandigheden van de entiteit bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen bestaan waarvoor afwijkingen van lagere bedragen dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel redelijkerwijs kunnen worden verwacht van invloed te zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen, het (de) materialiteitsniveau(s) dat (die) op deze bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen van toepassing moet(en) zijn; en
b. dat hij de uitvoeringsmaterialiteit bepaalt.

Binnen de context van een groepscontrole wordt de materialiteit voor zowel de financiële overzichten van de groep als geheel als de financiële informatie van de groepsonderdelen vastgesteld. De materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel wordt gebruikt bij het bepalen van de algehele controleaanpak voor de groep.

A43 Om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in de financiële overzichten van de groep de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel overschrijdt, tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, wordt het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel lager ingesteld dan het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel. Voor verschillende groepsonderdelen kunnen verschillende materialiteitsniveaus worden bepaald. De materialiteit van een groepsonderdeel hoeft geen rekenkundig deel te zijn van de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel, en bijgevolg kan het totaal van de materialiteitsniveaus van de verschillende groepsonderdelen groter zijn dan het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel. Het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel wordt gebruikt bij het bepalen van de algehele controleaanpak voor een groepsonderdeel.

A44 Het materialiteitsniveau voor groepsonderdelen wordt bepaald voor die groepsonderdelen waarvan de financiële informatie zal worden gecontroleerd of beoordeeld als onderdeel van de groepscontrole in overeenstemming met de paragrafen 26, 27(a) en 29. Het materialiteitsniveau van een groepsonderdeel wordt door de accountant van het groepsonderdeel gebruikt om te evalueren of niet gecorrigeerde gedetecteerde afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn.

A45 Naast het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel wordt ook een grenswaarde voor afwijkingen bepaald. Afwijkingen die in de financiële informatie van het groepsonderdeel worden geïdentificeerd en groter zijn dan de grenswaarde voor afwijkingen, worden aan het opdrachtteam op groepsniveau meegedeeld.

A46 In het geval van een controle van de financiële informatie van een groepsonderdeel bepaalt de accountant van het groepsonderdeel (of het opdrachtteam op groepsniveau) de uitvoeringsmaterialiteit voor het groepsonderdeel. Dit is nodig om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel overschrijdt tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. In de praktijk kan het opdrachtteam op groepsniveau het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel op dit lagere niveau instellen. In dat geval gebruikt de accountant van het groepsonderdeel het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel en bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op ingeschatte risico's en om te evalueren of gedetecteerde afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn.

[423] Standaard 320, *Materieel belang bij de planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 10 en 11.

Het inspelen op ingeschatte risico's

Het bepalen van het soort van werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel moet worden uitgevoerd (Zie Par. 26 en 27)

A47 Het bepalen door het opdrachtteam op groepsniveau van het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel moet worden uitgevoerd en de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel worden beïnvloed door:
a. de significantie van het groepsonderdeel;
b. de in de financiële overzichten van de groep geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang;
c. de evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau van de opzet van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, alsmede de vaststelling of deze zijn geïmplementeerd; en
d. het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau betreffende de accountant van het groepsonderdeel.

Het in bijlage 6 van deze standaard opgenomen schema geeft weer op welke wijze de significantie van het groepsonderdeel van invloed is op het bepalen door het opdrachtteam op groepsniveau van het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van dit groepsonderdeel moet worden uitgevoerd.

Significante groepsonderdelen (Zie Par. 27(b)–(c))

A48 Het opdrachtteam op groepsniveau kan een groepsonderdeel als significant aanwijzen omdat dat groepsonderdeel vanwege zijn specifieke aard of omstandigheden waarschijnlijk significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep inhoudt. In dat geval kan het opdrachtteam op groepsniveau in staat zijn de door de waarschijnlijke significante risico's beïnvloede rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen aan te wijzen. Als dat het geval is, kan het opdrachtteam op groepsniveau besluiten een controle uit te voeren, of de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken een controle uit te voeren, op alleen die rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen. In de in paragraaf A6 beschreven situatie kunnen de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel bijvoorbeeld worden beperkt tot een controle van de rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen die worden beïnvloed door de valutahandel van dat groepsonderdeel. Indien het opdrachtteam op groepsniveau aan de accountant van een groepsonderdeel een verzoek richt om een controle uit te voeren op een of meer specifieke rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen, houdt de communicatie van het opdrachtteam op groepsniveau (Zie Par. 40) rekening met het feit dat veel elementen in de financiële overzichten verband houden met elkaar.

A49 Het opdrachtteam op groepsniveau kan controlewerkzaamheden opzetten die inspelen op een waarschijnlijk significant risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Zo kan het opdrachtteam op groepsniveau in geval van een waarschijnlijk significant risico op incourante voorraden gespecificeerde controlewerkzaamheden uitvoeren, of de accountant van een groepsonderdeel verzoeken deze uit te voeren, met betrekking tot de waardering van voorraden bij een groepsonderdeel dat beschikt over een grote hoeveelheid potentieel incourante voorraden, maar dat niet anderszins significant is.

Groepsonderdelen die niet significant zijn (Zie Par. 28 en 29)

A50 Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan de financiële informatie van de groepsonderdelen op verschillende niveaus worden samengevoegd ten behoeve van de cijferanalyses. De resultaten van de cijferanalyses staven de conclusies van het opdrachtteam op groepsniveau dat er geen significante risico's op een afwijking van materieel belang bestaan in de samengevoegde financiële informatie van groepsonderdelen die geen significante groepsonderdelen zijn.

A51 De beslissing van het opdrachtteam op groepsniveau omtrent het aantal groepsonderdelen dat in overeenstemming met paragraaf 29 moet worden geselecteerd, de te selecteren groepsonderdelen en het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van de geselecteerde individuele groepsonderdelen moet worden uitgevoerd, kan onder meer worden beïnvloed door:
- de omvang van controle-informatie die naar verwachting zal worden verkregen met betrekking tot de financiële informatie van de significante groepsonderdelen;
- de vraag of het groepsonderdeel recent is opgericht of overgenomen;
- de vraag of in het groepsonderdeel significante wijzigingen hebben plaatsgevonden;
- de vraag of de interne auditfunctie werkzaamheden heeft uitgevoerd bij het groepsonderdeel

en de eventuele invloed van die werkzaamheden op de groepscontrole;
- de vraag of de groepsonderdelen gemeenschappelijke systemen en processen toepassen;
- de mate waarin interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel effectief werken;
- abnormale fluctuaties die zijn geïdentificeerd door middel van op groepsniveau uitgevoerde cijferanalyses;
- de individuele financiële significantie van, of het risico gevormd door, het groepsonderdeel in vergelijking met andere groepsonderdelen binnen deze categorie;
- de vraag of het groepsonderdeel onderworpen is aan controles die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen zijn vereist.

Het inbouwen van een element van onvoorspelbaarheid bij het selecteren van groepsonderdelen binnen deze categorie kan de waarschijnlijkheid vergroten dat een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van de groepsonderdelen wordt geïdentificeerd. De selectie van groepsonderdelen wordt vaak cyclisch afgewisseld.

A52 Een beoordeling van de financiële informatie van een groepsonderdeel kan worden uitgevoerd overeenkomstig Standaard 2400[424] of Standaard 2410[425], naargelang nodig aan de omstandigheden aangepast. Het opdrachtteam op groepsniveau kan naast deze werkzaamheden ook aanvullende werkzaamheden specificeren.

A53 Zoals in paragraaf A13 uiteengezet, is het mogelijk dat een groep alleen bestaat uit groepsonderdelen die geen significante groepsonderdelen zijn. In die omstandigheden kan het opdrachtteam op groepsniveau voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren door het soort werkzaamheden vast te stellen die met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd in overeenstemming met paragraaf 29. Het is niet waarschijnlijk dat het opdrachtteam op groepsniveau voldoende en geschikte controle-informatie zal verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren indien het opdrachtteam op groepsniveau of de accountant van een groepsonderdeel slechts interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel toetst en cijferanalyses met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uitvoert.

Betrokkenheid bij de door de accountants van de groepsonderdelen uitgevoerde werkzaamheden (Zie Par. 30–31)

A54 De betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel kan worden beïnvloed door factoren als:

a. de significantie van het groepsonderdeel;
b. de geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep; en
c. het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau betreffende de accountant van het groepsonderdeel.

In het geval van een significant groepsonderdeel of geïdentificeerde significante risico's voert het opdrachtteam op groepsniveau de in de paragrafen 30–31 beschreven werkzaamheden uit. In het geval van een groepsonderdeel dat geen significant groepsonderdeel is, zullen de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel variëren naar gelang van het inzicht van het opdrachtteam betreffende de accountant van dat groepsonderdeel. Het feit dat het groepsonderdeel geen significant groepsonderdeel is, komt dan op de tweede plaats. Ook als een groepsonderdeel niet als een significant groepsonderdeel wordt beschouwd, kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld toch besluiten om bij de risico-inschatting door de accountant van het groepsonderdeel te worden betrokken, omdat het opdrachtteam op groepsniveau minder ernstige punten van zorg heeft over de vakbekwaamheid van de accountant van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld een gebrek aan sectorspecifieke kennis) of omdat de accountant van het groepsonderdeel niet werkzaam is in een omgeving waarin op actieve wijze toezicht op accountants wordt gehouden.

A55 Andere vormen van betrokkenheid bij de werkzaamheden van een accountant van een groepsonderdeel dan die welke in de paragrafen 30–31 en 42 zijn beschreven, kunnen op basis van de inzichten van het opdrachtteam op groepsniveau betreffende de accountant van het groepsonderdeel een of meer van de volgende aspecten omvatten:

a. het vergaderen met het management van het groepsonderdeel of met de accountants van het groepsonderdeel om inzicht te verwerven in het groepsonderdeel en zijn omgeving;
b. het beoordelen van de algehele controleaanpak en het controleprogramma van de accountants van de groepsonderdelen;

[424] Standaard 2400, *Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten.*
[425] Standaard 2410, *Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit.*

c. het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden teneinde de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het groepsonderdeel te identificeren en in te schatten. Deze kunnen samen met de accountants van het groepsonderdeel of door het opdrachtteam op groepsniveau worden uitgevoerd;
d. het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden. Deze kunnen samen met de accountants van de groepsonderdelen of door het opdrachtteam op groepsniveau worden opgezet en uitgevoerd;
e. het deelnemen aan de slotbespreking en andere belangrijke vergaderingen tussen de accountants van het groepsonderdeel en het management van het groepsonderdeel;
f. het beoordelen van andere relevante delen van de controledocumentatie van de accountants van het groepsonderdeel.

Consolidatieproces

Consolidatieaanpassingen en -herrubriceringen (Zie Par. 34)

A56 Het consolidatieproces kan vereisen dat aan bedragen die in de financiële overzichten van de groep zijn gerapporteerd, aanpassingen worden aangebracht die niet lopen via de gebruikelijke transactieverwerkingssystemen en die mogelijk niet onderworpen zijn aan dezelfde interne beheersingsmaatregelen waaraan andere financiële informatie onderworpen is. De evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau van de geschiktheid, volledigheid en nauwkeurigheid van de aanpassingen kan omvatten:
- het evalueren of significante aanpassingen op passende wijze de onderliggende gebeurtenissen en transacties weerspiegelen;
- het vaststellen of significante aanpassingen correct zijn berekend, verwerkt en geautoriseerd door het management op groepsniveau en, indien van toepassing, door het management van het groepsonderdeel;
- het vaststellen of significante aanpassingen naar behoren zijn onderbouwd en voldoende zijn gedocumenteerd; en
- het controleren van de aansluiting en eliminatie van intragroepstransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi.

Communicatie met de accountant van een groepsonderdeel (Zie Par. 40 en 41)

A57 Indien er geen effectieve wederzijdse communicatie bestaat tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountants van de groepsonderdelen, bestaat het risico dat het opdrachtteam op groepsniveau geen voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren. Duidelijke en tijdige mededeling van de vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau vormt de basis voor een effectieve wederzijdse communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountant van een groepsonderdeel.

A58 De vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau worden vaak meegedeeld in een instructiebrief. Bijlage 5 bevat leidraden met betrekking tot vereiste en aanvullende aangelegenheden die in een dergelijke instructiebrief kunnen worden opgenomen. De communicatie van de accountant van een groepsonderdeel met het opdrachtteam op groepsniveau verloopt vaak in de vorm van een memorandum of rapport van uitgevoerde werkzaamheden. De communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountant van een groepsonderdeel verloopt echter niet altijd schriftelijk. Het opdrachtteam op groepsniveau kan bijvoorbeeld een bezoek brengen aan de accountant van een groepsonderdeel om geïdentificeerde significante risico's te bespreken of relevante delen van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel te beoordelen. Niettemin zijn de documentatievereisten van deze en andere Standaarden van toepassing.

A59 In het kader van de samenwerking met het opdrachtteam op groepsniveau zou de accountant van een groepsonderdeel het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld toegang kunnen verlenen tot relevante controledocumentatie indien dit niet op grond van wet- of regelgeving verboden is.

A60 Als een lid van het opdrachtteam op groepsniveau ook een accountant van een groepsonderdeel is, kan de doelstelling voor het opdrachtteam op groepsniveau om duidelijk te communiceren met de accountant van een groepsonderdeel vaak worden bereikt op andere wijzen dan specifieke schriftelijke communicatie. Bijvoorbeeld:
- de toegang door de accountant van een groepsonderdeel tot de algehele controleaanpak en het controleprogramma kan volstaan om de in paragraaf 40 uiteengezette vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau mee te delen; en
- een door het opdrachtteam op groepsniveau uitgevoerde beoordeling van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel kan volstaan om aangelegenheden die



relevant zijn voor de in paragraaf 41 uiteengezette conclusie door het opdrachtteam op groepsniveau mee te delen.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie

Het beoordelen van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel (Zie Par. 42(b))

A61 Welke delen van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel relevant zullen zijn voor de groepscontrole kan variëren naar gelang van de omstandigheden. Vaak ligt de nadruk op controledocumentatie die relevant is voor de significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. De omvang van de beoordeling kan worden beïnvloed door het feit dat de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel onderworpen is geweest aan beoordelingswerkzaamheden van zijn kantoor.

Voldoende en geschikte controle-informatie (Zie Par. 44 en 45)

A62 Indien het opdrachtteam op groepsniveau tot de conclusie komt dat geen voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren, kan het opdrachtteam op groepsniveau de accountant van het groepsonderdeel verzoeken om aanvullende werkzaamheden uit te voeren. Als dat ondoenlijk is, kan het opdrachtteam op groepsniveau zijn eigen werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel uitvoeren.

A63 De evaluatie door de opdrachtpartner op groepsniveau van het totaaleffect van eventuele afwijkingen (geïdentificeerd door het opdrachtteam op groepsniveau of meegedeeld door accountants van groepsonderdelen) stelt de opdrachtpartner op groepsniveau in staat te bepalen of de financiële overzichten van de groep als geheel een afwijking van materieel belang bevatten.

Communicatie met het management op groepsniveau en de met governance belaste personen op groepsniveau

Communicatie met het management op groepsniveau (Zie Par. 46, 47 en 48)

A64 Standaard 240 bevat vereisten en leidraden met betrekking tot de mededeling van fraude aan het management en, indien het management mogelijk bij de fraude is betrokken, aan de met governance. belaste personen.[426]

A65 Het kan voorkomen dat het management op groepsniveau van materieel belang zijnde gevoelige informatie geheim moet houden. Aangelegenheden die significant kunnen zijn voor de financiële overzichten van het groepsonderdeel en waarvan het management van het groepsonderdeel mogelijk niet op de hoogte is, zijn bijvoorbeeld:

- een mogelijke rechtszaak;
- plannen voor het afstoten van belangrijke bedrijfsactiva;
- gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;
- significante juridische overeenkomsten.

Communicatie met de met governance belaste personen op groepsniveau (Zie: Par. 49)

A66 De aangelegenheden die het opdrachtteam op groepsniveau aan de met governance belaste personen op groepsniveau meedeelt, zijn onder meer die aangelegenheden die door accountants van groepsonderdelen onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau zijn gebracht en waarvan het opdrachtteam op groepsniveau van oordeel is dat deze significant zijn voor de verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen op groepsniveau. Communicatie met de met governance belaste personen op groepsniveau vindt plaats op verschillende momenten tijdens de groepscontrole. De aangelegenheden waarnaar in paragraaf 49(a)-(b) wordt verwezen kunnen bijvoorbeeld worden meegedeeld nadat het opdrachtteam op groepsniveau de werkzaamheden heeft bepaald die met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd. Anderzijds kan de aangelegenheid waarnaar in paragraaf 49(c) wordt verwezen aan het einde van de controle worden meegedeeld, en kunnen de aangelegenheden waarnaar in paragraaf 49(d)-(e) wordt verwezen worden meegedeeld wanneer ze zich voordoen.

[426] Standaard 240, paragraaf 40, 41 en 42.

Bijlage 1: Voorbeeldteksten van een oordeel met beperking in het geval dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren (Zie Par. A19)

Voor een voorbeeldtekst van een oordeel met beperking in het geval dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren wordt verwezen naar HRA deel 3.

Bijlage 2: Voorbeelden van aangelegenheden waarin het opdrachtteam op groepsniveau inzicht verkrijgt (Zie Par. A23)

De genoemde voorbeelden hebben betrekking op een breed scala aan aangelegenheden. Niet alle aangelegenheden zijn evenwel relevant voor iedere controleopdracht op groepsniveau, en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijkerwijs volledig.

Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel

1. Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel kunnen bestaan uit een combinatie van:
   a. regelmatige vergaderingen tussen het management op groepsniveau en het management van de groepsonderdelen om de zakelijke ontwikkelingen te bespreken en de prestaties te beoordelen;
   b. het monitoren van de activiteiten van de groepsonderdelen en hun financiële resultaten, met inbegrip van de routinematige rapporteringen, dat het management op groepsniveau in staat stelt de prestaties van de groepsonderdelen te vergelijken met de budgetten, alsmede om de juiste acties te nemen;
   c. het proces van risico-inschatting door het management op groepsniveau, dat wil zeggen het proces voor het identificeren, analyseren en beheersen van bedrijfsrisico's, met inbegrip van het frauderisico, die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep;
   d. het monitoren, beheersen, aansluiten en elimineren van intragroepstransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi op groepsniveau;
   e. een procedure voor het monitoren van de tijdigheid en het beoordelen van de nauwkeurigheid en volledigheid van financiële informatie die van groepsonderdelen is ontvangen;
   f. een centraal IT-systeem dat door dezelfde general IT controls voor de gehele groep of een deel van de groep wordt beheerst;
   g. interne beheersingsactiviteiten binnen een IT-systeem dat door alle of een deel van de groepsonderdelen wordt gehanteerd;
   h. het monitoren van interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van activiteiten van de interne auditfunctie en zelfbeoordelingsprogramma's;
   i. consistente beleidslijnen en -procedures, met inbegrip van een handboek met procedures voor de financiële verslaggeving van de groep;
   j. programma's geldend voor de groep als geheel, zoals gedragscodes en fraudepreventieprogramma's;
   k. regelingen voor de toewijzing van bevoegdheden en verantwoordelijkheden aan het management van de groepsonderdelen.
2. De interne auditfunctie kan worden beschouwd als een deel van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, bijvoorbeeld als de interne auditfunctie gecentraliseerd is. Standaard 610[427] behandelt de evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau of de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, het competentieniveau van de interne auditfunctie en of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert wanneer het opdrachtteam op groepsniveau verwacht van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik te maken.

Consolidatieproces

1. Het inzicht dat het opdrachtteam op groepsniveau heeft in het consolidatieproces kan onder meer de volgende aangelegenheden omvatten:
   a. *Aangelegenheden met betrekking tot het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:*
      1. de mate waarin het management van de groepsonderdelen inzicht heeft in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;

[427] Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 16, 17 en 19.

2. het proces voor het aanwijzen en administratief verwerken van groepsonderdelen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
3. het proces voor het aanwijzen van segmenten waarover moet worden gerapporteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
4. het proces van het aanwijzen van relaties en transacties met verbonden partijen voor rapportering in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
5. de grondslagen voor financiële verslaggeving die worden toegepast op de financiële overzichten van de groep, de wijzigingen daarin ten opzichte van het voorgaande boekjaar, alsmede wijzigingen die het gevolg zijn van nieuwe of herziene standaarden overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
6. de procedures voor het omgaan met groepsonderdelen waarvan het boekjaar niet eindigt op dezelfde datum als dat van de groep.

b. *Aangelegenheden met betrekking tot het consolidatieproces:*
1. het door het management op groepsniveau gehanteerde proces voor het verwerven van inzicht in de door groepsonderdelen gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en, indien van toepassing, het verzekeren dat uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving worden gehanteerd bij het opstellen van de financiële informatie van de groepsonderdelen ten behoeve van de financiële overzichten van de groep, alsmede dat verschillen in grondslagen voor financiële verslaggeving worden geïdentificeerd, en worden aangepast wanneer dat op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist is. Uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving zijn de specifieke principes, uitgangspunten, afspraken, regels en praktijken die door de groep zijn aanvaard, gebaseerd op het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, die door de groepsonderdelen worden gehanteerd om op consistente wijze soortgelijke transacties te rapporteren. Deze grondslagen zijn gewoonlijk beschreven in het handboek met procedures voor de financiële verslaggeving en in het rapporteringspakket dat door het management op groepsniveau is uitgegeven.
2. het door het management op groepsniveau gehanteerde proces om ervoor te zorgen dat de financiële verslaggeving door de groepsonderdelen ten behoeve van de consolidatie volledig, nauwkeurig en tijdig is;
3. het proces voor het omrekenen van de financiële informatie van buitenlandse groepsonderdelen naar de valuta van de financiële overzichten van de groep;
4. de wijze waarop de geautomatiseerde gegevensverwerking is georganiseerd voor de consolidatie, met inbegrip van de handmatige en geautomatiseerde stappen in het proces, alsmede de handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen die in de verschillende fasen van het consolidatieproces van toepassing zijn;
5. het door het management op groepsniveau gehanteerde proces voor het verkrijgen van informatie over gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;

c. *Aangelegenheden met betrekking tot consolidatieaanpassingen:*
1. het proces voor het vastleggen van consolidatieaanpassingen, met inbegrip van het vastleggen, autoriseren en verwerken van daarop betrekking hebbende journaalposten, alsmede de ervaring van het personeel dat voor de consolidatie verantwoordelijk is;
2. de consolidatieaanpassingen die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
3. de zakelijke redenen voor de gebeurtenissen en transacties die aanleiding gaven tot de consolidatieaanpassingen;
4. de frequentie, aard en omvang van transacties tussen groepsonderdelen;
5. de procedures voor het monitoren, beheersen, aansluiten en elimineren van intragroepstransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi;
6. de stappen die zijn genomen om te komen tot de reële waarde van verworven activa en overgenomen verplichtingen, procedures voor het afschrijven van goodwill (indien van toepassing), alsmede het toetsen van goodwill op bijzondere waardevermindering, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
7. regelingen met een meerderheidsaandeelhouder of minderheidsbelangen met betrekking tot verliezen die door een groepsonderdeel zijn geleden (bijvoorbeeld een verplichting van hetminderheidsbelang om een dergelijk verlies te compenseren).

Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van een groep (Zie Par. A30)

De genoemde voorbeelden hebben betrekking op een breed scala aan omstandigheden en gebeurtenissen. Niet alle omstandigheden en gebeurtenissen zijn echter relevant voor iedere controleopdracht op groepsniveau, en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijkerwijs volledig.

– een complexe groepsstructuur, met name als er sprake is van frequente overnames, afstotingen of reorganisaties;
– gebrekkige corporate governance-structuren, met inbegrip van besluitvormingsprocessen die niet transparant zijn;
– het ontbreken of niet effectief werken van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, met inbegrip van inadequate informatie verstrekt door het management op groepsniveau over het monitoren van de activiteiten en resultaten van groepsonderdelen;
– groepsonderdelen die actief zijn in buitenlandse rechtsgebieden en blootgesteld kunnen zijn aan factoren zoals ongebruikelijke overheidsinterventies op gebieden als handel en fiscaal beleid, beperkingen op valutabewegingen en dividenduitkeringen, alsmede wisselkoersfluctuaties;
– zakelijke activiteiten van groepsonderdelen die een hoog risico inhouden, zoals langetermijncontracten of de handel in innovatieve of complexe financiële instrumenten;
– onzekerheden omtrent de vraag van welke groepsonderdelen financiële informatie moet worden opgenomen in de financiële overzichten van de groep in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld of er voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten of entiteiten zonder commercieel doel bestaan die moeten worden opgenomen;
– ongebruikelijke relaties en transacties met verbonden partijen;
– eerder voorgekomen intragroeprekeningsaldi die bij consolidatie niet in evenwicht waren of aansloten;
– het bestaan van complexe transacties die in meer dan een groepsonderdeel administratief zijn verwerkt;
– de toepassing door groepsonderdelen van grondslagen voor financiële verslaggeving die afwijken van die welke bij het opstellen van de financiële overzichten van de groep zijn toegepast;
– groepsonderdelen waarvan de boekjaren op verschillende data eindigen en die kunnen worden gebruikt om de timing van transacties te manipuleren;
– eerder voorgekomen niet-geautoriseerde of onvolledige consolidatieaanpassingen;
– een agressieve belastingplanning binnen de groep of grote geldtransacties met entiteiten in belastingparadijzen;
– frequente vervangingen van accountants die belast waren met de controle van de financiële overzichten van groepsonderdelen.

Bijlage 4: Voorbeeldteksten van bevestigingen van de accountant van een groepsonderdeel (Zie Par. A35)

Voor voorbeeldteksten van bevestigingen van de accountant van een groepsonderdeel wordt verwezen naar HRA deel 3.

Bijlage 5: Vereiste en aanvullende aangelegenheden die in de instructiebrief van het opdrachtteam op groepsniveau worden opgenomen (Zie Par. A58)

Aangelegenheden die op grond van deze Standaard vereist zijn aan de accountant van een groepsonderdeel te worden meegedeeld, zijn cursief weergegeven.

Aangelegenheden die relevant zijn voor de planning van de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel:
– *een verzoek aan de accountant van het groepsonderdeel, die kennis heeft van de context waarbinnen het opdrachtteam op groepsniveau gebruik zal maken van de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel, om te bevestigen dat hij met het opdrachtteam op groepsniveau zal samenwerken;*
– het tijdschema voor het afronden van de controle;
– de data van geplande bezoeken door het management op groepsniveau en het opdrachtteam op groepsniveau, alsmede de data van geplande vergaderingen met het management van het groepsonderdeel en de accountant van dat onderdeel;
– een lijst van belangrijke contactpersonen;
– *de door de accountant van het groepsonderdeel uit te voeren werkzaamheden, het gebruik dat van die werkzaamheden zal worden gemaakt,* alsmede regelingen voor het coördineren van de inspanningen in de beginfase van en tijdens de controle, met inbegrip van de geplande betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel;
– *de ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepscontrole en, in het bijzonder, de onafhankelijkheidsvoorschriften, bijvoorbeeld wanneer het de accountant door wet- en regelgeving verboden is om gebruik te maken van directe ondersteuning van interne auditors, is het voor de accountants op groepsniveau relevant om te overwegen of dit verbod ook tot de interne*

auditors van een groepsonderdeel reikt en, zo ja, om dit aan de orde te stellen in de communicatie met de accountants van groepsonderdelen[428];
- *in geval van een controle of beoordeling van de financiële informatie van het groepsonderdeel, het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel, (en, indien van toepassing, het (de) materialiteitsniveau(s) voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) alsmede de grenswaarde waarboven afwijkingen niet als duidelijk triviaal voor de financiële overzichten van de groep kunnen worden beschouwd;*
- *een lijst van verbonden partijen opgesteld door het management op groepsniveau, en alle andere verbonden partijen waarvan het opdrachtteam op groepsniveau kennis heeft, alsmede een verzoek dat de accountant van het groepsonderdeel aan het opdrachtteam op groepsniveau tijdig de verbonden partijen meedeelt die niet eerder door het management op groepsniveau of door het opdrachtteam op groepsniveau waren aangewezen;*
- werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot intragroepstransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi;
- leidraden met betrekking tot andere wettelijke rapporteringsverplichtingen, bijvoorbeeld rapportering over de beweringen van het management op groepsniveau inzake de effectiviteit van de interne beheersing;
- indien er waarschijnlijk een bepaalde tijd zal verlopen tussen de afronding van de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen en de conclusies van het opdrachtteam op groepsniveau met betrekking tot de financiële overzichten van de groep, specifieke instructies voor een beoordelingen van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.

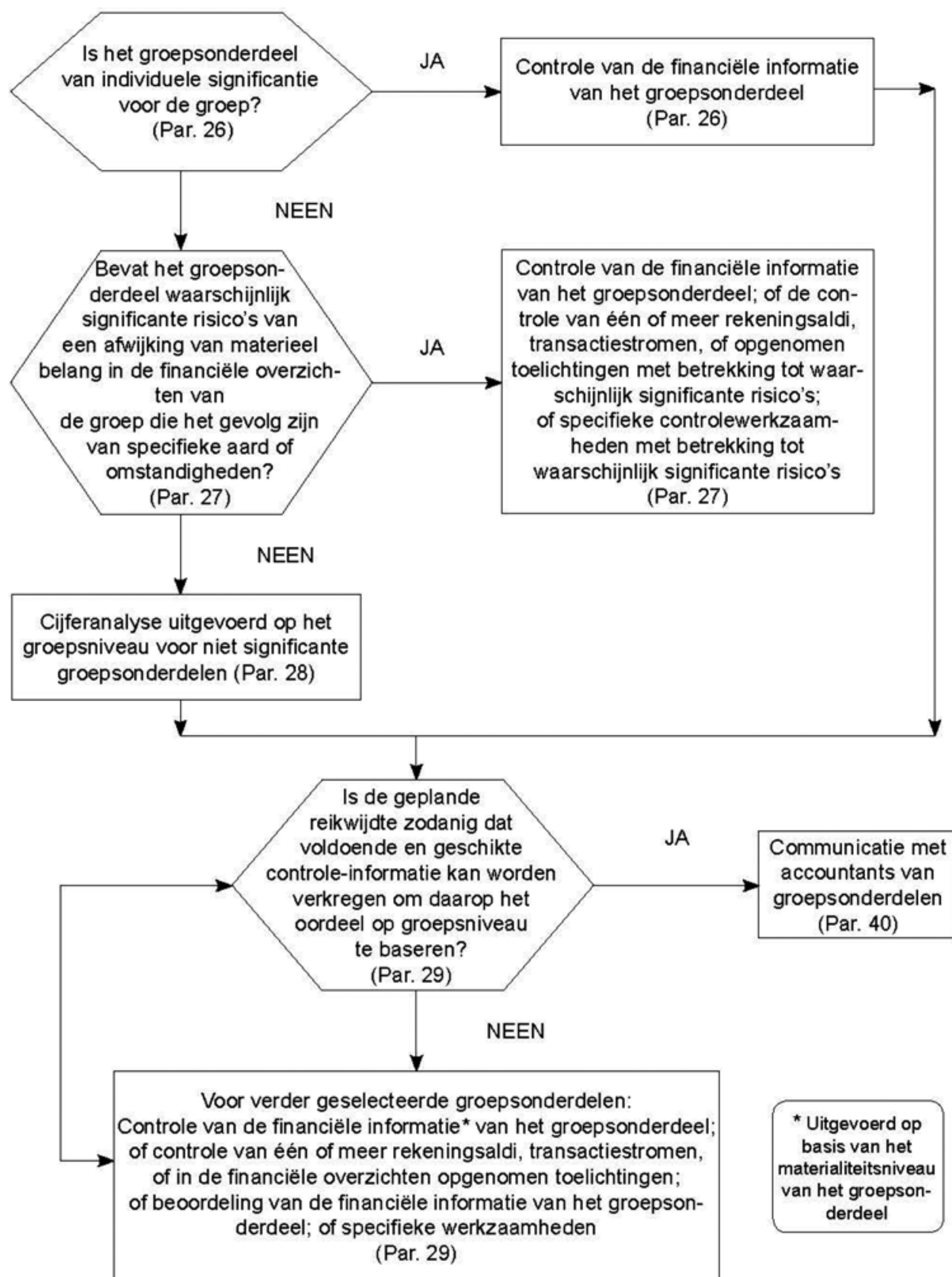
Aangelegenheden die relevant zijn voor het verrichten van de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel:
- de bevindingen van de toetsingen door het opdrachtteam *op groepsniveau* van de interne beheersingsactiviteiten van een verwerkingssysteem dat door alle of sommige groepsonderdelen wordt gebruikt, alsmede de bevindingen van door de accountant van het groepsonderdeel uit te voeren toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen;
- *geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude of fouten die relevant zijn voor de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel, en een verzoek dat de accountant van het groepsonderdeel alle andere in het groepsonderdeel geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude of fouten tijdig meedeelt, alsmede de wijze waarop de accountant van het groepsonderdeel op dergelijke risico's inspeelt;*
- de bevindingen van de *interne* auditfunctie die gebaseerd zijn op werkzaamheden uitgevoerd met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen in, of relevant voor, groepsonderdelen;
- een verzoek om controle-informatie verkregen uit de uitvoering van werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen die in tegenspraak is met controle-informatie waarop het opdrachtteam op groepsniveau oorspronkelijk de op groepsniveau uitgevoerde risico-inschatting heeft gebaseerd tijdig mee te delen;
- een verzoek om een schriftelijke bevestiging over de naleving door het management van het groepsonderdeel van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële *verslaggeving*, dan wel een verklaring dat verschillen tussen de grondslagen voor financiële verslaggeving die op de financiële informatie van het groepsonderdeel zijn toegepast en die welke op de financiële overzichten van de groep zijn toegepast, zijn toegelicht;
- door de accountant van het groepsonderdeel te *documenteren* aangelegenheden.

Overige informatie:
- een verzoek dat de volgende punten tijdig aan het opdrachtteam op groepsniveau worden gerapporteerd:
  a. significante aangelegenheden inzake administratieve verwerking, financiële verslaggeving en controle, met inbegrip van schattingen en daarmee verband houdende oordeelsvormingen;
  b. aangelegenheden met betrekking tot de continuïteit van het groepsonderdeel;
  c. aangelegenheden met betrekking tot rechtszaken en claims;
  d. significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant van het groepsonderdeel tijdens de uitvoering van de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van dat groepsonderdeel heeft geïdentificeerd, alsmede informatie die wijst op het bestaan van fraude;
- een verzoek dat *het* opdrachtteam op groepsniveau zo snel mogelijk op de hoogte wordt gesteld van elke significante of ongebruikelijke gebeurtenis;
- *een verzoek dat de in paragraaf 41 genoemde aangelegenheden aan het opdrachtteam op*

[428] Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 31.

groepsniveau worden meegedeeld wanneer de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel zijn afgerond.

Bijlage 6: Gevolgen significantie groepsonderdeel voor de controlewerkzaamheden (figuur) (Zie Par. A47)



610 Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant[429] indien hij gebruikmaakt van de werkzaamheden van interne auditors. Dit omvat:
   a. het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van controle-informatie; en
   b. het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant.

2 Deze Standaard is niet van toepassing als de entiteit niet over een interne auditfunctie beschikt. (Zie Par. A2)

3 Indien de entiteit over een interne auditfunctie beschikt, zijn de vereisten in deze Standaard die betrekking hebben op het gebruikmaken van de werkzaamheden van die functie niet van toepassing als:
   a. de verantwoordelijkheden en activiteiten van de interne auditfunctie niet relevant zijn voor de controle; of
   b. de accountant, op basis van zijn voorlopige inzicht in de interne auditfunctie dat is verworven als gevolg van werkzaamheden die onder Standaard 315 zijn uitgevoerd, niet verwacht van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van controle-informatie gebruik te zullen maken.

   Niets in deze Standaard vereist van de accountant dat hij van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik maakt om de aard of timing van controlewerkzaamheden die door de accountant zelf moeten worden uitgevoerd, aan te passen, of de mate ervan te verminderen; dit blijft een beslissing van de accountant bij het vaststellen van de algehele controleaanpak.

4 Verder zijn de vereisten in deze Standaard die betrekking hebben op directe ondersteuning niet van toepassing als de accountant niet gepland heeft om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen.

5 In sommige rechtsgebieden kan het de accountant door wet- of regelgeving worden verboden, of tot op zekere hoogte worden beperkt, om gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie of om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen. De Standaarden doen geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een controle van de financiële overzichten regelt.[430] Dergelijke verboden of beperkingen zullen derhalve het naleven van de Standaarden door de accountant niet in de weg staan. (Zie Par. A31)

Relatie tussen Standaard 315 en Standaard 610 (Herzien 2013)

6 Veel entiteiten richten een interne auditfunctie in als onderdeel van hun interne beheersings- en governance-structuren. De doelstellingen en reikwijdte van een interne auditfunctie, de aard van haar verantwoordelijkheden en haar organisatorische positie, inclusief de bevoegdheid en verantwoordingsplicht van de interne auditfunctie, variëren in hoge mate en zijn afhankelijk van de omvang en structuur van de entiteit, alsmede van de vereisten van het management en, voor zover van toepassing, de met governance belaste personen.

7 Standaard 315 behandelt de wijze waarop de kennis van en ervaring met de interne auditfunctie de accountant inzicht kan verlenen in de entiteit en haar omgeving en in het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang. Standaard 315[431] behandelt tevens op welke wijze doeltreffende communicatie tussen de interne auditor en accountant een omgeving creëert waarin de accountant kan worden geïnformeerd over significante aangelegenheden die de werkzaamheden van de accountant kunnen beïnvloeden.

8 Afhankelijk van de vraag of de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, het competentieniveau van de interne auditfunctie, en van de vraag of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, kan de accountant tevens in staat zijn om op een constructieve en complementaire wijze gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant wanneer, op basis van het voorlopige inzicht van de accountant in de interne auditfunctie dat is verworven als gevolg van de werkzaamheden die overeenkomstig Standaard 315 zijn uitgevoerd,

---

[429] Dit betreft de openbaar accountant. In incidentele gevallen kan dit ook de overheids- of intern accountant zijn.
[430] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, en het uitvoeren van een controle volgens de Standaarden*, paragraaf A55.
[431] Standaard 315, paragraaf A116.

de accountant verwacht de werkzaamheden van de interne auditfunctie te gebruiken als onderdeel van de verkregen controle-informatie.[432] Dergelijk gebruik van die werkzaamheden leidt tot aanpassing van de aard of timing, of vermindert de omvang, van de controlewerkzaamheden die door de accountant zelf moeten worden uitgevoerd.

9 Er kunnen personen binnen een entiteit zijn die werkzaamheden uitvoeren die vergelijkbaar zijn met werkzaamheden die door een interne auditfunctie worden uitgevoerd. Tenzij deze worden uitgevoerd door een objectieve en competente interne auditfunctie die een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing, worden dergelijke werkzaamheden evenwel als interne beheersingsmaatregelen beschouwd en kan het verkrijgen van controle-informatie met betrekking tot de effectiviteit van dergelijke interne beheersingsmaatregelen onderdeel zijn van de manieren van inspelen door de auditor op ingeschatte risico's overeenkomstig Standaard 330.[433]

10 Bovendien gaat deze Standaard tevens in op de verantwoordelijkheden van de accountant bij de overweging om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant.

De verantwoordelijkheid van de accountant voor de controle

11 De accountant heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant voor de opdracht gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie of van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen bij de opdracht. Hoewel zij controlewerkzaamheden kunnen uitvoeren, die vergelijkbaar zijn met de werkzaamheden die door de accountant worden uitgevoerd, zijn de interne auditfunctie noch de interne auditors onafhankelijk van de entiteit zoals van de accountant vereist is bij een controle van financiële overzichten ten behoeve van een brede kring van gebruikers zoals gesteld in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance opdrachten (ViO).[434] Deze Standaard definieert dan ook de voorwaarden die voor de accountant noodzakelijk zijn om gebruik te kunnen maken van de werkzaamheden van interne auditors. Deze definieert tevens de noodzakelijke werkinspanning om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de werkzaamheden van de interne auditfunctie of van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen adequaat zijn voor de doeleinden van de controle. De vereisten zijn ontworpen om voor de oordeelsvorming van de accountant met betrekking tot het gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors een raamwerk te verlenen om bovenmatig of ongepast gebruik van dergelijke werkzaamheden te voorkomen.

Ingangsdatum

12 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

13 De doelstellingen van de accountant, in het geval de entiteit een interne auditfunctie heeft en de accountant verwacht van de werkzaamheden van die functie gebruik te zullen maken of om de aard of de timing van de controlewerkzaamheden die door de accountant zelf moeten worden uitgevoerd, aan te passen of de omvang van de werkzaamheden te verminderen, of om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen, zijn:
- a. bepalen of van de werkzaamheden van de interne auditfunctie of directe ondersteuning van interne auditors gebruik kan worden gemaakt, en, zo ja, op welke terreinen en in welke mate; en na dit te hebben bepaald;
- b. indien van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik wordt gemaakt, te bepalen of die werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de controle; en
- c. indien van interne auditors gebruikt wordt gemaakt om directe ondersteuning te verlenen op gepaste wijze hun werkzaamheden aansturen, hierop toe te zien en deze te beoordelen.

Definitie

14 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *interne auditfunctie* – Een functie van een entiteit die assurance- en adviesactiviteiten uitvoert die zijn opgezet om de effectiviteit van de governance-, risicobeheersings- en interne beheersingsprocessen van de entiteit te evalueren en te verbeteren;

---

[432] Zie paragraaf13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23.
[433] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.
[434] ViO, artikel 3, lid 7.

b. *directe ondersteuning* – Het gebruikmaken van interne auditors om controlewerkzaamheden uit te voeren onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant. (Zie Par. A1, A2, A3 en A4)

Vereisten

Bepalen of, op welke gebieden, en in welke mate, van de werkzaamheden van een interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt

Het evalueren van de interne auditfunctie

15 De accountant dient te bepalen of van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle gebruik kan worden gemaakt door het volgende te evalueren:
   a. de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; (Zie Par. A5, A6, A7, A8 en A9)
   b. het competentieniveau van de interne auditfunctie; en (Zie Par. A5, A6, A7, A8 en A9)
   c. of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing. (Zie Par. A10 en A11)

16 De accountant dient geen gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie indien de accountant vaststelt dat:
   a. de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie niet op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen;
   b. het de interne auditfunctie aan voldoende competentie ontbreekt; of
   c. de interne auditfunctie geen systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing. (Zie Par. A12, A13 en A14)

Bepalen van de aard en de mate van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan gebruik kan worden gemaakt

17 Als basis voor het bepalen van de gebieden waarop en de mate waarin van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt, dient de accountant de aard en reikwijdte van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie zijn uitgevoerd of die zijn gepland om te worden uitgevoerd, en de relevantie daarvan voor de algehele controleaanpak en voor het controleprogramma van de accountant in overweging te nemen. (Zie Par. A15, A16 en A17)

18 De accountant dient alle significante oordeelsvormingen in de controleopdracht uit te voeren en dient, om bovenmatig gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie te voorkomen, te plannen om minder gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, en meer werkzaamheden zelf uit te voeren: (Zie Par. A15, A16 en A17)
   a. naarmate er meer sprake is van oordeelsvorming bij:
      1. het plannen en uitvoeren van relevante controlewerkzaamheden; en
      2. het evalueren van de verzamelde controle-informatie; (Zie Par. A18 en A19)
   b. naarmate de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen hoger zijn, waarbij speciale aandacht dient te worden besteed aan significante risico's; (Zie Par. A20, A21 en A22)
   c. naarmate de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op minder adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; en
   d. naarmate het competentieniveau van de interne auditfunctie lager is.

19 De accountant dient tevens te evalueren of, in zijn totaliteit, het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie in de geplande mate er nog steeds in zou resulteren dat de accountant voldoende bij de controle betrokken is, gezien de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht. (Zie Par. A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21 en A22)

20 De accountant dient bij het communiceren met de met governance belaste personen van een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle overeenkomstig Standaard 260[435] aan te geven hoe de accountant gepland heeft gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. (Zie Par. A23)

Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie

21 Indien de accountant van plan is gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient de accountant het geplande gebruik van zijn werkzaamheden met de interne

[435] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 15.

auditfunctie te bespreken als basis voor de coördinatie van hun respectievelijke activiteiten. (Zie Par. A24, A25 en A26)

22 De accountant dient de rapportages van de interne auditfunctie te lezen, die verband houden met de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan de accountant van plan is gebruik te maken, om inzicht te verwerven in de aard en omvang van controlewerkzaamheden die deze heeft uitgevoerd en de daaruit voortvloeiende bevindingen.

23 De accountant dient voldoende controlewerkzaamheden uit te voeren betreffende de inhoud van het werk van de interne auditfunctie als geheel waarvan de accountant van plan is gebruik te maken, om het adequaat zijn van de werkzaamheden te bepalen voor de doeleinden van de controle, inclusief het evalueren of:
- a. de werkzaamheden van de interne auditfunctie op behoorlijke wijze zijn gepland, uitgevoerd, hierop toezicht is gehouden, beoordeeld en gedocumenteerd;
- b. voldoende en geschikte informatie is verkregen om de interne auditfunctie in staat te stellen redelijke conclusies te trekken; en
- c. de getrokken conclusies onder de gegeven omstandigheden passend zijn en de rapportages die door de interne auditfunctie zijn opgesteld consistent zijn met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden. (Zie Par. A27, A28, A29 en A30)

24 De aard en reikwijdte van de controlewerkzaamheden van de accountant dienen in te spelen op de evaluatie door de accountant van:
- a. de mate van hierbij betrokken oordeelsvorming;
- b. het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang;
- c. de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; en
- d. het competentieniveau van de interne auditfunctie;[436] (Zie Par. A27, A28 en A29) en

dienen het opnieuw uitvoeren van bepaalde werkzaamheden te omvatten. (Zie Par. A30)

25 De accountant dient tevens te evalueren of zijn conclusies met betrekking tot de interne auditfunctie in paragraaf 13 van deze Standaard en de bepaling van de aard en mate van het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle in paragrafen 16 en 17 van deze Standaard nog passend blijven.

Bepalen of, in welke gebieden, en in welke mate er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen

Bepalen of er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen voor de doeleinden van de controle

26 De accountant kan door wet- of regelgeving worden verboden om directe ondersteuning te verkrijgen van interne auditors. Indien dit het geval is, zijn de paragrafen 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35 en 37 niet van toepassing. (Zie Par. A31)

27 Indien het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen niet door wet- of regelgeving wordt verboden, en de accountant van plan is gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen voor de controle, dient de accountant het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit en het competentieniveau van de interne auditors die dergelijke ondersteuning zullen verlenen, te evalueren. De evaluatie van de accountant van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit van de interne auditors dient een verzoek om inlichtingen aan de interne auditors te omvatten met betrekking tot belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor hun objectiviteit. (Zie Par A32, A33 en A34)

28 De accountant dient geen gebruik te maken van een interne auditor om directe ondersteuning te verlenen indien:
- a. er significante bedreigingen bestaan voor de objectiviteit van de interne auditor; of
- b. het de interne auditor ontbreekt aan voldoende competentie om de voorgestelde werkzaamheden uit te voeren. (Zie Par. A32, A33 en A34)

Bepalen van de aard en omvang van het werk dat kan worden toegewezen aan interne auditors die directe ondersteuning verlenen

29 Bij het bepalen van de aard en de omvang van het werk dat aan interne auditors kan worden toegewezen en de aard, timing en de omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling die in de omstandigheden passend is, dient de accountant het volgende in overweging te nemen:
- a. de mate van oordeelsvorming die hoort bij:
  1. het plannen en uitvoeren van de relevante controlewerkzaamheden; en
  2. het evalueren van de verzamelde controle-informatie;

[436] Zie paragraaf 16.

b. het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang; en
c. de evaluatie van de accountant van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor zowel de objectiviteit als het competentieniveau van de interne auditors die dergelijke ondersteuning zullen verlenen. (Zie Par. A35, A36, A37, A38 en A39)

30 De accountant dient geen gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen bij het uitvoeren van werkzaamheden die:
a. betrekking hebben op het uitvoeren van significante oordeelsvorming in de controle; (Zie Par. A19)
b. betrekking hebben op hoger ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang waar de mate van oordeelsvorming die vereist is bij het uitvoeren van de relevante controlewerkzaamheden of bij het evalueren van de verzamelde controle-informatie meer dan beperkt is; (Zie Par. A38)
c. betrekking hebben op het werk waarbij de interne auditors betrokken zijn geweest en waarover aan het management of de met governance belaste personen door de interne auditfunctie reeds is gerapporteerd, of waarover nog zal worden gerapporteerd; of
d. betrekking hebben op beslissingen die de accountant maakt overeenkomstig deze Standaard met betrekking tot de interne auditfunctie en het gebruikmaken van de werkzaamheden of de directe ondersteuning hiervan. (Zie Par. A35, A36, A37, A38 en A39)

31 Nadat op passende wijze is geëvalueerd of en, zo ja, in welke mate er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om voor de controle directe ondersteuning te verlenen, dient de accountant bij het communiceren met de met governance belaste personen van een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle overeenkomstig Standaard260[437], de aard en reikwijdte te communiceren van het geplande gebruik van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen, om tot onderlinge afstemming te komen dat dergelijk gebruik niet overmatig is in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A39)

32 De accountant dient te evalueren, of in zijn totaliteit, het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen, samen met het geplande gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie er nog steeds toe zou leiden dat de accountant voldoende bij de controle betrokken is gelet op de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht.

Gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen

33 Voorafgaand aan het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen voor het doel van de controle, dient de accountant:
a. van een bevoegd vertegenwoordiger van de entiteit schriftelijke overeenstemming te verkrijgen dat het de interne auditors is toegestaan om de instructies van de accountant op te volgen en dat de entiteit niet zal ingrijpen in de werkzaamheden die de interne auditor voor de accountant uitvoert; en
b. van de interne auditors schriftelijke overeenstemming te verkrijgen dat zij specifieke aangelegenheden geheim zullen houden zoals door de accountant is opgedragen en dat zij de accountant inlichten over eventuele bedreigingen voor hun objectiviteit.

34 De accountant zal de werkzaamheden die door de interne auditors voor de opdracht zijn uitgevoerd aansturen, hierop toezien en beoordelen overeenkomstig Standaard 220.[438] Hierbij:
a. dienen de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en beoordeling er blijk van te geven dat de interne auditors niet onafhankelijk zijn van de entiteit en dienen in te spelen op de uitkomst van de evaluatie van de factoren in paragraaf 29 van deze Standaard; en
b. dienen de beoordelingswerkzaamheden te omvatten dat de accountant sommige werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd afstemt met de onderliggende controle-informatie.

De aansturing, het toezicht en de beoordeling door de accountant van de werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd dienen voor de accountant voldoende te zijn om zich ervan te vergewissen dat de interne auditors voldoende en geschikte controle-informatie hebben verkregen om de conclusies die op die werkzaamheden zijn gebaseerd te onderbouwen. (Zie Par. A40 en A41)

35 Bij het aansturen van, toezien op en beoordelen van de werkzaamheden die door interne auditors zijn uitgevoerd dient de accountant alert te blijven op aanwijzingen dat de evaluaties van de accountants in paragraaf 27 niet langer geschikt zijn.

Documentatie

36 Indien de accountant gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient hij in de controledocumentatie op te nemen:

[437] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 15.
[438] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*.

de evaluatie van:

a. de vraag of de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen;
   1. het competentieniveau van de functie; en
   2. de vraag of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing.

b. de aard en reikwijdte van de werkzaamheden waarvan gebruik wordt gemaakt en de onderbouwing voor die beslissing; en

c. de controlewerkzaamheden die door de accountant zijn uitgevoerd om het adequaat zijn van de werkzaamheden waarvan gebruik wordt gemaakt te evalueren.

37 Indien de accountant gebruik maakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen dient de accountant het volgende in de controledocumentatie op te nemen:

a. de evaluatie van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit van de interne auditors en het competentieniveau van de interne auditors waarvan gebruik wordt gemaakt om directe ondersteuning te verlenen;

b. de basis voor de beslissing met betrekking tot de aard en omvang van de werkzaamheden die door de interne auditors worden uitgevoerd;

c. wie de werkzaamheden heeft beoordeeld, alsmede de datum en omvang van die beoordeling overeenkomstig Standaard 230[439];

d. de schriftelijke overeenstemmingen die van een bevoegde vertegenwoordiger van de entiteit en van de interne auditors zijn verkregen onder paragraaf 33 van deze Standaard; en

e. de werkdocumenten die zijn opgesteld door de interne auditors die bij de controleopdracht directe ondersteuning hebben verleend.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van de interne auditfunctie (Zie Par. 2 en 14a)

A1 De doelstellingen en reikwijdte van interne auditfuncties omvatten doorgaans assurance- en adviserende activiteiten die zijn opgezet om de effectiviteit van de governanceprocessen, van de risicobeheersing en van de interne beheersing van de entiteit te evalueren en te verbeteren, zoals:

Activiteiten die betrekking hebben op governance

- de interne auditfunctie kan het governance-proces beoordelen op het realiseren van doelstellingen voor normen en waarden, prestatiemanagement en verantwoording, op het communiceren van risico- en beheersingsinformatie aan de juiste organisatieonderdelen, alsmede op de effectiviteit van de communicatie tussen de met governance belaste personen, accountant en interne auditors en het management.

Activiteiten die betrekking hebben op risicobeheersing

- de interne auditfunctie kan de entiteit ondersteunen bij het identificeren en evalueren van significante blootstellingen aan risico's en bij het bijdragen aan de verbetering van risicobeheersing en interne beheersing (inclusief de effectiviteit van het financiële verslaggevingsproces);
- de interne auditfunctie kan werkzaamheden uitvoeren om de entiteit te ondersteunen bij het detecteren van fraude.

Activiteiten die betrekking hebben op interne beheersing

- het evalueren van interne beheersing. De interne auditfunctie kan specifieke verantwoordelijkheid toegewezen hebben gekregen voor het beoordelen van interne beheersingsmaatregelen, het evalueren van de werking daarvan en het aanbevelen van verbeteringen daarin. Hierdoor verleent de interne auditfunctie een bepaalde mate van zekerheid over de interne beheersingsmaatregel. De interne auditfunctie kan bijvoorbeeld toetsingen of andere werkzaamheden plannen en uitvoeren om aan het management en de met governance belaste personen een bepaalde mate van zekerheid te verlenen met betrekking tot de opzet, het bestaan en de werking van de interne beheersing, inclusief die toetsingen of werkzaamheden die voor de controle relevant zijn;
- het onderzoeken van financiële en operationele informatie. De interne auditfunctie kan opdracht hebben gekregen om de middelen te beoordelen die zijn gebruikt bij het identificeren, erkennen, waarderen, rubriceren en rapporteren van financiële en operationele informatie, en

---

[439] Standaard 230, *Controledocumentatie*.

om specifiek onderzoek te doen naar afzonderlijke elementen, inclusief het in detail toetsen van transacties, saldi en procedures;
- het beoordelen van operationele activiteiten. De interne auditfunctie kan opdracht hebben gekregen om de kostenefficiëntie, doelmatigheid en doeltreffendheid van de operationele activiteiten te beoordelen, inclusief niet-financiële activiteiten van een entiteit;
- het beoordelen van het naleven van wet- en regelgeving. De interne auditfunctie kan opdracht hebben gekregen om het naleven van wet- en regelgeving en overige externe voorschriften, en van de beleidslijnen en instructies van het management en van andere interne vereisten, te beoordelen.

A2 Activiteiten die vergelijkbaar zijn met die van een interne auditfunctie, kunnen door functies onder een andere naam binnen een entiteit worden uitgevoerd. Enkele of alle activiteiten van een interne auditfunctie kunnen tevens worden uitbesteed aan een externe dienstverlener. Noch de naam van de functie, noch de vraag of deze door de entiteit of door een externe dienstverlener worden uitgevoerd, is afzonderlijk bepalend voor de vraag of de accountant al dan niet gebruik kan maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. Meer relevant zijn de aard van de activiteiten, de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, de competentie, en de systematische en gedisciplineerde benadering van de interne auditfunctie. Verwijzingen in deze Standaard naar de werkzaamheden van de interne auditfunctie omvatten relevante activiteiten van andere functies of externe dienstverleners die deze kenmerken hebben.

A3 Daarnaast worden degenen die binnen de entiteit met operationele en bestuurlijke taken en verantwoordelijkheden buiten de interne auditfunctie belast zijn, doorgaans met bedreigingen in hun objectiviteit geconfronteerd die in het kader van deze Standaard verhinderen dat ze worden behandeld als onderdeel van een interne auditfunctie, hoewel zij interne beheersingsactiviteiten kunnen uitvoeren die overeenkomstig Standaard 330 kunnen worden getoetst.[440] Om deze reden zal het monitoren van interne beheersingsmaatregelen dat door een eigenaar-bestuurder wordt uitgevoerd niet als het equivalent worden beschouwd voor een interne auditfunctie.

A4 Hoewel de doelstellingen van een interne auditfunctie en de accountant van een entiteit verschillen, kan de interne auditfunctie controlewerkzaamheden uitvoeren die vergelijkbaar zijn met de werkzaamheden die door de accountant worden uitgevoerd bij een controle van financiële overzichten. Indien dit het geval is, kan de accountant voor de doeleinden van de controle op één of meer van de volgende wijzen gebruikmaken van de interne auditfunctie:
- het verkrijgen van informatie die relevant is voor de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. In dit opzicht vereist Standaard 315[441] dat de accountant inzicht verwerft in de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie, haar positie binnen de organisatie en de activiteiten die zijn uitgevoerd, of zullen worden uitgevoerd, en het verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de interne auditfunctie (als de entiteit over een dergelijke functie beschikt); of
- tenzij dit door wet- of regelgeving verboden of in enige mate beperkt is, kan de accountant na een adequate evaluatie besluiten om gebruik te maken van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie zijn uitgevoerd gedurende de verslagperiode als gedeeltelijke vervanging voor controle-informatie die door de accountant[442] zelf moet worden verkregen.

Bovendien kan de accountant gebruikmaken van interne auditors om controlewerkzaamheden uit te voeren onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant (in deze Standaard[443] naar verwezen als 'directe ondersteuning'), tenzij dit door wet- of regelgeving verboden of in enige mate beperkt is.

Bepalen of, in welke gebieden, en in welke mate er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt

Het evalueren van de interne auditfunctie

Objectiviteit en competentie (Zie Par. 15(a)–(b))

A5 De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen of voor de doeleinden van de controle gebruik kan worden gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle en bij het bepalen in welke mate en in welke omstandigheden daarvan gebruik kan worden gemaakt.

A6 De mate waarin de organisatorische positie en de relevante beleidslijnen en procedures van de

[440] Zie paragraaf 8.
[441] Standaard 315, paragraaf 6(a).
[442] Zie paragraaf 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 en 23.
[443] Zie paragraaf 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34 en 35 van deze Standaard.

interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, alsmede het competentieniveau van de functie, zijn bijzonder belangrijk bij het bepalen of er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik wordt gemaakt en, zo ja, bij het bepalen van de aard en omvang van het gebruik van de werkzaamheden van de functie dat passend is in de omstandigheden.

A7 Objectiviteit verwijst naar het vermogen om die taken uit te voeren zonder toe te staan dat vooringenomenheid, belangenconflict of ongepaste invloed van anderen professionele oordeelsvorming doorbreken. Factoren die van invloed kunnen zijn op de evaluatie van de accountant omvatten het volgende:

- of de organisatorische positie van de interne auditfunctie, inclusief de bevoegdheid en verantwoordingsplicht van de interne auditfunctie, het vermogen van de interne auditfunctie ondersteunt om vooringenomenheid, belangenconflict of ongepaste invloed van anderen om professionele oordeelsvorming te doorbreken, te voorkomen. Bijvoorbeeld de vraag of de interne auditfunctie rapporteert aan de met governance belaste personen of aan een functionaris met de juiste bevoegdheid, of, indien de interne auditfunctie rapporteert aan het management, de vraag of de interne auditfunctie directe toegang heeft tot de met governance belaste personen;
- of de interne auditfunctie geen conflicterende verantwoordelijkheden heeft, zoals bestuurlijke of operationele verplichtingen of verantwoordelijkheden die buiten de interne auditfunctie vallen;
- of de met governance belaste personen toezicht houden op beslissingen over personeelsaangelegenheden die gerelateerd zijn aan de interne auditfunctie, zoals het bepalen van het gepaste beloningsbeleid;
- of de interne auditfunctie door het management of door de met governance belaste personen beperkingen wordt opgelegd bij, bijvoorbeeld, het communiceren van de bevindingen van de interne auditfunctie met de accountant;
- of de interne auditors lid zijn van relevante beroepsorganisaties en of hun lidmaatschap hen verplicht de relevante professionele standaarden na te leven die gerelateerd zijn aan objectiviteit, alsmede of met hun interne beleidslijnen dezelfde doelstellingen worden bereikt.

A8 Competentie van de interne auditfunctie verwijst naar het verkrijgen en onderhouden van kennis en vaardigheden van de interne auditfunctie als geheel op het vereiste niveau, om de toegewezen taken zorgvuldig en overeenkomstig de van toepassing zijnde professionele standaarden uit te voeren. Factoren die van invloed kunnen zijn op de vaststelling door de accountant omvatten de vraag:

- of de interne auditfunctie over adequate en gepaste middelen beschikt in verhouding tot de omvang van de entiteit en tot de aard van de uit te voeren werkzaamheden;
- of er vastgestelde beleidslijnen zijn voor het aannemen, trainen en toewijzen van interne auditors aan interne auditopdrachten;
- of de interne auditors adequate vaktechnische training en vaardigheid in auditing hebben. Relevante criteria die door de accountant in overweging kunnen worden genomen bij de beoordeling kunnen bijvoorbeeld inhouden het aanhouden door de interne auditor van een relevante professionele titel en het hebben van relevante ervaring;
- of interne auditors beschikken over de vereiste kennis van de financiële verslaggeving van de entiteit en over het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, alsmede de vraag of de interne auditfunctie over de noodzakelijke vaardigheden beschikt (bijvoorbeeld sectorspecifieke kennis) om werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten van de entiteit;
- of de interne auditors lid zijn van relevante beroepsorganisaties die hun verplichten om de relevante professionele standaarden na te leven, met inbegrip van vereisten inzake permanente educatie.

A9 Objectiviteit en competentie kunnen worden gezien als een continuüm. Hoe meer de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen en hoe hoger het competentieniveau van de interne auditfunctie is, des te waarschijnlijker is het dat de accountant gebruik kan maken van de interne auditfunctie en dat op meerdere gebieden. Een organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures die de objectiviteit van de interne auditors sterk ondersteunen, kunnen echter het gebrek aan voldoende competentie van de interne auditfunctie niet compenseren. Evenmin kan een hoog competentieniveau van de interne auditfunctie een organisatorische positie en beleidslijnen en procedures die de objectiviteit van de interne auditors niet adequaat ondersteunen, compenseren.

Het toepassen van een systematische en gedisciplineerde benadering (Zie Par. 15(c))

A10 Het toepassen van een systematische en gedisciplineerde benadering voor het plannen, uitvoeren, toezicht houden op, beoordelen en documenteren van haar activiteiten onderscheidt de activiteiten van de interne auditfunctie van andere activiteiten inzake het monitoren van de interne beheersing die binnen de entiteit kunnen worden uitgevoerd.

A11 Factoren die van invloed kunnen zijn op de vaststelling door de accountant of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering toepast, zijn onder meer de volgende:

- het bestaan, adequaat zijn en gebruik van gedocumenteerde interne auditwerkzaamheden of van leidraden die gebieden omvatten zoals risico-inschattingen, werkprogramma's, documentatie en verslaggeving, waarvan de aard en omvang in verhouding staan tot de grootte en de omstandigheden van een entiteit;
- of de interne auditfunctie toereikende beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing heeft, bijvoorbeeld beleidslijnen en procedures voortvloeiend uit wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[444] die van toepassing zouden zijn op een internal auditfunctie – zoals die welke in verband staan met leiding, human resources en opdrachtuitvoering – of vereisten inzake kwaliteitsbeheersing voortvloeiend uit Standaarden die door de relevante beroepsorganisaties voor interne auditors zijn opgesteld. Dergelijke organisaties kunnen tevens andere passende eisen vaststellen, zoals het uitvoeren van periodieke externe kwaliteitsbeoordelingen.

Omstandigheden waarin van de werkzaamheden van de interne auditfunctie geen gebruik kan worden gemaakt (Zie Par. 16)

A12 De evaluatie van de accountant of de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, het competentieniveau van de interne auditfunctie, en of deze een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, kan erop wijzen dat de risico's ten aanzien van de kwaliteit van de werkzaamheden van de interne auditfunctie te significant zijn en dat het derhalve niet gepast is om de werkzaamheden van de interne auditfunctie te gebruiken als controle-informatie.

A13 Het in overweging nemen van de factoren in paragrafen A7, A8 en A11 van deze Standaard, afzonderlijk en in zijn totaliteit, is van belang omdat een individuele factor vaak niet voldoende is om te concluderen dat er voor de doeleinden van de controle geen gebruik kan worden gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. De organisatorische positie van de interne auditfunctie is bijvoorbeeld in het bijzonder van belang bij het evalueren van bedreigingen voor de objectiviteit van de interne auditors. Indien de interne auditfunctie aan het management rapporteert zou dit als een significante bedreiging voor de objectiviteit van de interne auditfunctie worden beschouwd, tenzij andere factoren zoals die in paragraaf A7 van deze Standaard zijn beschreven gezamenlijk voldoende maatregelen verlenen om de objectiviteit te waarborgen.

A14 DeViO stelt dat een bedreiging als gevolg van zelftoetsing ontstaat wanneer de accountant een opdracht aanneemt om aan een controlecliënt interne auditdiensten te leveren en van de resultaten van die diensten bij het uitvoeren van de controle gebruik zal worden gemaakt. In deze situatie zal wellicht de accountant niet op behoorlijke wijze die resultaten evalueren of niet eenzelfde professioneel-kritische instelling hanteren die zou worden gehanteerd wanneer de interne auditwerkzaamheden worden uitgevoerd door personen die niet tot het kantoor behoren. De ViO[445] behandelt de verboden die in bepaalde omstandigheden van toepassing zijn, alsmede de bedreigingen en eventuele maatregelen die kunnen worden toegepast zodat de opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd.

Bepalen van de aard en omvang van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan gebruik kan worden gemaakt

Factoren van invloed op de bepaling van de aard en omvang van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan gebruik kan worden gemaakt (Zie Par. 17, 18 en 19)

A15 Zodra de accountant heeft bepaald dat er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle gebruik kan worden gemaakt, is een eerste overweging of de geplande aard en reikwijdte van de werkzaamheden van de interne auditfunctie die zijn uitgevoerd, of gepland zijn om te worden uitgevoerd, relevant zijn voor de algehele controleaanpak die en het controleprogramma dat de accountant overeenkomstig Standaard 300[446] heeft opgesteld.

A16 Voorbeelden van werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan door de accountant gebruik kan worden gemaakt zijn:

- het toetsen van de werking van interne beheersingsmaatregelen;

---

[444] De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing. Vooralsnog is dit RKB1. Dit zal op termijn NVAAia/NVAAoa worden.
[445] ViO, artikel 25 lid 2.
[446] Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten.*

- gegevensgerichte controles met een beperkte mate van oordeelsvorming;
- observaties van voorraadopnames;
- het volgen van transacties door het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem;
- het toetsen van het naleven van vereisten op grond van wet- of regelgeving;
- in sommige omstandigheden, controles of beoordelingen van de financiële informatie van dochtermaatschappijen die geen significante groepsonderdelen van de groep zijn (waar dit niet strijdig is met de vereisten van Standaard 600).[447]

A17 De vaststelling door de accountant van de geplande aard en mate van het gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie zal worden beïnvloed door de evaluatie van de accountant van de mate waarin de organisatorische positie en de relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, alsmede door het competentieniveau van de interne auditfunctie in paragraaf 16 van deze Standaard. Bovendien zijn zowel de mate van oordeelsvorming die noodzakelijk is bij het plannen, uitvoeren en evalueren van dergelijke werkzaamheden, als het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen input voor de vaststelling door de accountant. Verder zijn er omstandigheden waarin de accountant voor de doeleinden van de controle geen gebruik kan maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, zoals in paragraaf 14 van deze Standaard staat beschreven.

Oordeelsvorming bij het plannen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het evalueren van resultaten (Zie Par. 18(a), 30(a))

A18 Hoe groter het belang van de oordeelsvorming toe te passen bij het plannen en uitvoeren van de controlewerkzaamheden en bij het evalueren van de controle-informatie is, des te meer werkzaamheden zullen overeenkomstig paragraaf 18 van deze Standaard door de accountant zelf uitgevoerd moeten worden, omdat gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie aan de accountant zal verlenen.

A19 Aangezien de accountant de ongedeelde verantwoordelijkheid heeft voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht, is het noodzakelijk dat de accountant in de controleopdracht significante oordeelsvormingen uitvoert overeenkomstig paragraaf 18. Significante oordeelsvormingen omvatten het volgende:
- het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang;
- het evalueren of de uitgevoerde toetsingen voldoende zijn;
- het evalueren van de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling;
- het evalueren van significante schattingen; en
- het evalueren van de toereikendheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, en andere aangelegenheden die de controleverklaring beïnvloeden.

Ingeschat risico van een afwijking van materieel belang (Zie Par. 18(b))

A20 Voor een bepaald rekeningsaldo en een bepaalde transactiestroom of toelichting geldt dat hoe hoger een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen is, des te meer oordeelsvorming er vaak betrokken is bij het plannen en uitvoeren van de controlewerkzaamheden en het evalueren van de uitkomsten daarvan. In dergelijke omstandigheden zal de accountant meer werkzaamheden overeenkomstig paragraaf 16 van deze Standaard zelf moeten uitvoeren, en derhalve minder gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Verder geldt, zoals uitgelegd in Standaard 200[448], dat naarmate de risico's op een afwijking van materieel belang hoger zijn, des te overtuigender de controle-informatie die door de accountant wordt vereist moet zijn, en des te meer werkzaamheden de accountant daarom zelf zal moeten uitvoeren.

A21 Zoals in Standaard 315 wordt uitgelegd, vereisen significante risico's speciale aandacht en zal de mogelijkheid van de accountant om gebruik te maken van de interne auditfunctie met betrekking tot significante risico's daardoor worden beperkt tot werkzaamheden die een beperkte oordeelsvorming vergen. Bovendien is het onwaarschijnlijk dat in die gevallen waar de risico's op een afwijking van materieel belang anders zijn dan laag, het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie op zichzelf, het controlerisico tot een aanvaardbaar niveau terug brengt. Het gebruikmaken van werkzaamheden van de interne auditfunctie elimineert niet de

[447] Standaard 600, *Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*.
[448] Standaard 200, paragraaf A29.

noodzaak van de accountant sommige toetsingen zelf uit te voeren.

A22 Het uitvoeren van werkzaamheden overeenkomstig deze Standaard kan voor de accountant aanleiding vormen om de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang opnieuw te evalueren. Deze evaluatie kan ook de vaststelling door de accountant van de vraag of er van de werkzaamheden van interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt en of verdere toepassing van deze Standaard noodzakelijk is, beïnvloeden.

Communicatie met de met governance belaste personen (Zie Par. 20)

A23 Overeenkomstig Standaard 260[449] wordt van de accountant vereist om de met governance belaste personen een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle te geven. Het geplande gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie vormt een integrerend onderdeel van de algehele controleaanpak van de accountant en is derhalve relevant voor de met governance belaste personen met betrekking tot hun inzicht in de voorgestelde controleaanpak.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie

Het bespreken en coördineren met de interne auditfunctie (Zie Par. 21)

A24 Bij het bespreken van het geplande gebruik van hun werkzaamheden met de interne auditfunctie als basis voor het coördineren van de respectievelijke activiteiten, kan het nuttig zijn om het volgende aan de orde te stellen:
- de timing van dergelijke werkzaamheden;
- de aard van de uitgevoerde werkzaamheden;
- de mate waarin de risico's door de audit worden afgedekt;
- de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi en opgenomen toelichtingen) en de uitvoeringsmaterialiteit;
- voorgestelde methoden voor het selecteren van elementen en steekproefomvangen;
- documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden;
- procedures voor beoordeling en rapporteren.

A25 Coördinatie tussen de accountant en de interne auditfunctie is effectief wanneer bijvoorbeeld:
- besprekingen met passende intervallen plaatsvinden gedurende de verslagperiode;
- de accountant de interne auditors informeert over significante aangelegenheden die de interne auditfunctie zouden kunnen beïnvloeden;
- de accountant op de hoogte wordt gebracht van of toegang heeft tot relevante rapportages van de interne auditfunctie en wordt geïnformeerd over significante aangelegenheden die onder de aandacht van de interne auditfunctie zijn gekomen wanneer dergelijke aangelegenheden de werkzaamheden van de accountant kunnen beïnvloeden, zodat de accountant in staat is de implicaties van dergelijke aangelegenheden voor de controleopdracht in overweging te nemen.

A26 Standaard 200[450] behandelt het belang van planning en uitvoering van de controle met een professioneel-kritische instelling door de accountant, inclusief het alert zijn op informatie die de betrouwbaarheid van documenten en reacties op verzoeken om inlichtingen die als controle-informatie worden gebruikt, ter discussie stelt. Derhalve kan communicatie met de interne auditfunctie gedurende de uitvoering van de opdracht gelegenheid bieden aan interne auditors om aangelegenheden die de werkzaamheden van de accountant kunnen beïnvloeden onder de aandacht van de accountant te brengen.[451] De accountant is dan in staat om met dergelijke informatie rekening houden bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang. Bovendien, indien dergelijke informatie kan wijzen op een verhoogd risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, of op feitelijke, vermoede of vermeende fraude, is de accountant in staat om hiermee rekening te houden bij het identificeren van een risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude overeenkomstig Standaard 240.[452]

---

[449] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 15.
[450] Standaard 200, paragraaf 15 en A18.
[451] Standaard 315, paragraaf A116.
[452] Standaard 315, paragraaf A11 in relatie tot Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten.*

Procedures om het adequaat zijn van de werkzaamheden van de interne auditfunctie te bepalen (Zie Par. 23–24)

A27 De controlewerkzaamheden van de accountant betreffende de inhoud van het werk van de interne auditfunctie als geheel waarvan de accountant van plan is deze te gebruiken, bieden een basis voor het evalueren van de algehele kwaliteit van de werkzaamheden van de interne auditfunctie en de objectiviteit waarmee ze zijn uitgevoerd.

A28 De werkzaamheden die de accountant kan uitvoeren om de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden en de conclusies die door de interne auditfunctie zijn getrokken te evalueren, ter aanvulling op het opnieuw uitvoeren overeenkomstig paragraaf 22, omvatten:
- het verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de interne auditfunctie;
- het observeren van werkzaamheden die door de interne auditfunctie worden uitgevoerd;
- het beoordelen van het werkprogramma en de werkdocumenten van de interne auditfunctie.

A29 Op gebieden waarbij:
- meer oordeelsvorming nodig is;
- het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang hoger is;
- de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie minder op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; of
- het competentieniveau van de interne auditfunctie lager wordt ingeschat,

moet de accountant zelf meer werkzaamheden uitvoeren op de kern van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, om de beslissing om gebruik te maken van de inhoud van het werk van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie waarop het controleoordeel wordt gebaseerd, te ondersteunen.

Het opnieuw uitvoeren (Zie Par. 24)

A30 In het kader van deze Standaard heeft het opnieuw uitvoeren betrekking op het onafhankelijk uitvoeren van werkzaamheden door de accountant om de conclusies die door de interne auditfunctie zijn getrokken, te valideren. Deze doelstelling kan worden bereikt door elementen te onderzoeken die reeds door de interne auditfunctie zijn onderzocht, of, waar het niet mogelijk is om dit te doen, kan dezelfde doelstelling tevens worden bereikt door voldoende andere vergelijkbare elementen te onderzoeken die niet daadwerkelijk door de interne auditfunctie zijn onderzocht. Het opnieuw uitvoeren verschaft meer overtuigende onderbouwing van de toereikendheid van de werkzaamheden van de interne auditfunctie in vergelijking met andere werkzaamheden die de accountant in paragraaf A28 kan uitvoeren. Het is voor de accountant niet noodzakelijk dat hij op elk gebied waarvoor hij gebruik maakt van de inhoud van het werk van de interne auditfunctie deze werkzaamheden opnieuw uitvoert, echter het in bepaalde mate opnieuw uitvoeren betreffende de inhoud van het werk van de interne auditfunctie waar de accountant van plan is gebruik te maken, is in overeenstemming met paragraaf 24. Het is waarschijnlijk dat de accountant bij het opnieuw uitvoeren focust op die gebieden waar er door de interne auditfunctie meer oordeelsvorming is toegepast bij het plannen, uitvoeren en evalueren van de uitkomsten van de controlewerkzaamheden en in gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang.

Bepalen of, in welke gebieden, en in welke mate er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen

Bepalen of er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen voor de doeleinden van de controle (Zie Par. 5, 26, 27 en 28)

A31 Er zijn rechtsgebieden waar het de accountant door wet- of regelgeving wordt verboden om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen. Dan is het voor de accountants op groepsniveau relevant om te overwegen of dit verbod ook geldt voor interne auditors van een groepsonderdeel en, zo ja, om hierop in te spelen in de communicatie met de accountants van groepsonderdelen.[453]

A32 Zoals in paragraaf A7 van deze Standaard wordt vermeld, verwijst objectiviteit naar het vermogen om het voorgestelde werk uit te voeren zonder toe te staan dat vooringenomenheid, belangenconflicten of ongepaste invloed van anderen professionele oordeelsvormingen doorbreken. Bij het evalueren van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit van een interne auditor, kunnen de volgende factoren relevant zijn:
- de mate waarin de organisatorische status en relevante beleidslijnen en procedures van de

[453] Standaard 600, paragraaf 40(b).

interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen;[454]

- familie- en persoonlijke relaties met een persoon die werkzaam is in het gebied van de entiteit waar de werkzaamheden betrekking op hebben, of die hier verantwoordelijk voor is;
- verbondenheid met het onderdeel of de afdeling binnen de entiteit waar de werkzaamheden betrekking op hebben;
- significante financiële belangen in de entiteit anders dan beloning volgens voorwaarden die consistent zijn met degene die van toepassing zijn op andere werknemers op een vergelijkbaar niveau van senioriteit.

Materiaal dat door relevante beroepsorganisaties voor interne auditors wordt uitgebracht kan aanvullende nuttige leidraden bevatten.

A33 Er kunnen ook bepaalde omstandigheden zijn waarin de significantie van de bedreigingen voor de objectiviteit van een interne auditor zodanig is dat er geen waarborgen zijn die deze terug zouden kunnen brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het adequaat zijn van waarborgen wordt bijvoorbeeld door de significantie van de werkzaamheden in de context van de controle beïnvloed. Daarom is het op grond van paragraaf 30(a) en (b) verboden gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen met betrekking tot het uitvoeren van werkzaamheden die te maken hebben met het uitvoeren van significante oordeelsvorming in de controle of die te maken hebben met hogere risico's op een afwijking van materieel belang waar de vereiste oordeelsvorming bij het uitvoeren van relevante controlewerkzaamheden of bij het evalueren van de verzamelde controle-informatie meer dan beperkt is. Dit zou tevens het geval zijn waar de betrokken werkzaamheden een bedreiging als gevolg van zelftoetsing vormen, wat de reden is dat het interne auditors verboden wordt om werkzaamheden uit te voeren in de omstandigheden beschreven in paragraaf 30(c) en (d).

A34 Bij het evalueren van het competentieniveau van een interne auditor kunnen vele van de factoren in paragraaf A8 van deze Standaard ook relevant zijn, toegepast in de context van individuele interne auditors en de werkzaamheden die hun kunnen worden toegewezen.

Bepalen van de aard en omvang van het werk dat kan worden toegewezen aan interne auditors die directe ondersteuning verlenen (Zie Par. 29, 30 en 31)

A35 Paragrafen A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21 en A22 van deze Standaard verlenen relevante leidraden bij het bepalen van de aard en omvang van de werkzaamheden die aan interne auditors kunnen zijn toegewezen.

A36 Bij het bepalen van de aard van de werkzaamheden die aan interne auditors kunnen worden toegewezen let de accountant erop om dergelijke werkzaamheden te beperken tot die gebieden die geschikt zijn om te worden toegewezen. Voorbeelden van activiteiten en taken die niet geschikt zijn om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen omvatten de volgende:

- bespreking van frauderisico's. De accountants kunnen echter overeenkomstig Standaard 315[455] bij interne auditors verzoeken om inlichtingen over frauderisico's binnen de organisatie;
- het bepalen van niet-aangekondigde controlewerkzaamheden zoals in Standaard 240 wordt behandeld.

A37 Aangezien het van de accountant, overeenkomstig Standaard 505[456], vereist is om verzoeken om externe bevestiging te blijven beheersen en de resultaten van werkzaamheden inzake externe bevestigingen te evalueren, zou het evenmin passend zijn om deze verantwoordelijkheden toe te wijzen aan interne auditors. Interne auditors kunnen echter ondersteunen bij het samenstellen van informatie die voor de accountant noodzakelijk is om uitzonderingen in de reacties op bevestigingen af te handelen.

A38 De mate van betrokken oordeelsvorming en het risico van een afwijking van materieel belang zijn tevens relevant bij het bepalen van de werkzaamheden die aan interne auditors die directe ondersteuning verlenen kunnen worden toegewezen. In omstandigheden waar bijvoorbeeld de waardering van de vorderingen wordt ingeschat als een gebied met een hoger risico zou de accountant het checken van de juistheid van de ouderdom van deze vorderingen kunnen toewijzen aan een interne auditor die directe ondersteuning verleend. Omdat de evaluatie van de toereikendheid van de voorziening op basis van de ouderdom echter meer dan beperkte oordeelsvorming zou inhouden, zou het niet passend zijn om de laatstgenoemde taak aan een interne auditor die directe ondersteuning verleent toe te wijzen.

A39 Ongeacht de aansturing, het toezicht en de beoordeling door de accountant kan het overmatig gebruik van interne auditors die directe ondersteuning verlenen, percepties beïnvloeden met betrekking tot de onafhankelijkheid in het kader van de externe controleopdracht.

---

[454] Zie paragraaf A7.
[455] Standaard 315, paragraaf 6(a).
[456] Standaard 505, *Externe bevestigingen*, paragraaf 7 en 16.



Gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen (Zie Par. 34)

A40 Personen binnen de interne auditfunctie zijn niet onafhankelijk van de entiteit zoals van de accountant wordt vereist bij het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten. Daarom zal de betrokkenheid van de accountant bij het aansturen van, toezicht houden op, en beoordelen van de werkzaamheden die door interne auditors zijn uitgevoerd, over het algemeen van een andere aard en uitgebreider zijn dan wanneer leden van het opdrachtteam de werkzaamheden uitvoeren.

A41 Bij het aansturen van interne auditors kan de accountant de interne auditors er bijvoorbeeld aan herinneren om kwesties op het gebied van financiële verslaggeving en controle die tijdens de controle zijn geïdentificeerd, onder de aandacht van de accountant te brengen. Bij het beoordelen van de werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd, omvatten de overwegingen van de accountant de vraag of de verkregen controle-informatie in de omstandigheden voldoende en geschikt is, alsmede of deze controle-informatie de getrokken conclusies ondersteunt.



620 Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de werkzaamheden van een persoon of organisatie in een ander deskundigheidsgebied dan financiële verslaggeving of controle als die werkzaamheden worden gebruikt om de accountant te helpen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.

2 Deze Standaard behandelt niet:

a. situaties waarin het opdrachtteam een lid omvat, of een persoon of organisatie consulteert, met deskundigheid op een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle, die in Standaard 220 worden behandeld;[457] of

b. het gebruikmaken door de accountant van de werkzaamheden van een persoon of organisatie die beschikt over kennis in een ander deskundigheidsgebied dan financiële verslaggeving of controle van wie/waarvan de werkzaamheden op dat gebied door de entiteit worden gebruikt om haar te helpen bij het opstellen van de financiële overzichten (een door het management ingeschakelde deskundige), hetgeen in Standaard 500 wordt behandeld.[458]

De verantwoordelijkheid van de accountant voor het controleoordeel

3 De accountant heeft ongedeelde verantwoordelijkheid voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht, en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd door het gebruik van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. Niettemin kan de accountant, indien hij gebruikmaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, overeenkomstig deze Standaard, en tot de conclusie komt dat de werkzaamheden van die deskundige adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, de bevindingen of conclusies van die deskundige op diens deskundigheidsgebied aanvaarden als geschikte controle-informatie.

Ingangsdatum

4 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

5 De doelstellingen van de accountant zijn:

a. bepalen of al dan niet gebruik zal worden gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige; en

b. indien gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, bepalen of die werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant.

Definities

6 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

a. *door de accountant ingeschakelde deskundige* – Een persoon of organisatie die beschikt over deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle en van wie/waarvan de werkzaamheden op dat gebied door de accountant worden gebruikt om hem te helpen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Een door de accountant ingeschakelde deskundige kan een door de accountant ingeschakelde interne deskundige (die een partner of staf is, met inbegrip van tijdelijke staf, van het kantoor van de accountant of een kantoor dat deel uitmaakt van het netwerk) of een door de accountant ingeschakelde externe deskundige zijn; (Zie Par. A1, A2 en A3)

b. *deskundigheid* – Vaardigheden, kennis en ervaring op een bepaald gebied;

c. *door het management ingeschakelde deskundige* – Een persoon of organisatie die over deskundigheid beschikt op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle en van wie/waarvan de werkzaamheden op dat gebied door de entiteit worden gebruikt om haar te helpen bij het opstellen van de financiële overzichten.

---

[457] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf A10, A20, A21 en A22.
[458] Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf A34-A48.

Vereisten

Het vaststellen van de noodzaak voor een door de accountant ingeschakelde deskundige

7 Indien deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant vast te stellen of hij gebruik zal maken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. (Zie Par. A4, A5, A6, A7, A8 en A9)

Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden

8 De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot de vereisten in paragraaf 9-13 van deze Standaard zullen afhankelijk van de omstandigheden variëren. Bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van die werkzaamheden dient de accountant rekening te houden met aangelegenheden, waaronder: (Zie Par. A10)

a. de aard van de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben;
b. de risico's van een afwijking van materieel belang in de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben;
c. de kennis van de accountant van en zijn ervaring met eerdere werkzaamheden die door die deskundige zijn uitgevoerd; en
d. de vraag of die deskundige onderworpen is aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor van de accountant. (Zie Par. A11, A12 en A13)

De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige

9 De accountant dient te evalueren of de door de accountant ingeschakelde deskundige over de competentie, capaciteiten en objectiviteit beschikt die noodzakelijk zijn voor de doeleinden van de accountant. In het geval van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige, dient de evaluatie van de objectiviteit te omvatten het verzoeken om inlichtingen met betrekking tot belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor de objectiviteit van die deskundige. (Zie Par. A14, A15, A16, A17, A18, A19 en A20)

Het verwerven van inzicht in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige

10 De accountant dient voldoende inzicht te verwerven in het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige teneinde de accountant in staat te stellen: (Zie Par. A21-A22)

a. de aard, reikwijdte en doelstellingen vast te stellen van de werkzaamheden van die deskundige voor de doeleinden van de accountant; en
b. de adequaatheid van die werkzaamheden voor de doeleinden van de accountant te evalueren.

Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige

11 De accountant dient, wanneer passend schriftelijk, overeenstemming te bereiken met de door de accountant ingeschakelde deskundige over de volgende aangelegenheden: (Zie Par. A23, A24, A25, A26)

a. De aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van die deskundige; (Zie Par. A27)
b. De respectieve rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en die deskundige; (Zie Par. A28, A29)
c. De aard, timing en omvang van de communicatie tussen de accountant en die deskundige, met inbegrip van de vorm van enige rapportage die door die deskundige zal worden verstrekt; alsmede (Zie Par. A30)
d. De noodzaak voor de door de accountant ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht te nemen. (Zie Par. A31)

Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige

12 De accountant dient de adequaatheid van de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren, met inbegrip van: (Zie Par. A32)

a. de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige, alsmede de consistentie ervan met overige controle-informatie; (Zie Par. A33, A34)
b. indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methoden inhouden, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methoden

in de gegeven omstandigheden; en (Zie Par. A35, A36 en A37)
   c. indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik omvatten van brongegevens die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, de relevantie, volledigheid en nauwkeurigheid van die brongegevens. (Zie Par. A38,)

13 Indien de accountant bepaalt dat de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, dient de accountant: (Zie Par. A40)
   a. met die deskundige de aard en omvang van verdere door die deskundige uit te voeren werkzaamheden overeen te komen; of
   b. aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden passend zijn.

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in de controleverklaring

14 De accountant dient in een controleverklaring die een goedkeurend oordeel bevat niet te verwijzen naar de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, tenzij hij hiertoe op grond van wet- of regelgeving verplicht is. Indien de wet- of regelgeving een dergelijke verwijzing vereist, dient de accountant in de controleverklaring aan te geven dat deze verwijzing niets afdoet aan zijn verantwoordelijkheid voor het oordeel van de accountant. (Zie Par. A41)

15 Indien de accountant in de controleverklaring verwijst naar de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige omdat een dergelijke verwijzing relevant is voor het begrijpen van een aanpassing in het oordeel van de accountant, dan dient de accountant in de controleverklaring aan te geven dat een dergelijke verwijzing de verantwoordelijkheid van de accountant voor dat oordeel niet vermindert. (Zie Par. A42)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van een door de accountant ingeschakelde deskundige (Zie Par. 6 (a))

A1 Deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle kan onder meer deskundigheid omvatten met betrekking tot:
   - de waardering van complexe financiële instrumenten, terreinen en gebouwen, fabrieken en machines, juwelen, kunstwerken, antiek, immateriële vaste activa, in een bedrijfscombinatie verworven activa en overgenomen verplichtingen, en activa die mogelijk een bijzondere waardevermindering hebben ondergaan;
   - de actuariële berekening van verplichtingen die verband houden met verzekeringscontracten of beloningsregelingen voor het personeel;
   - de schatting van olie- en gasreserves;
   - de waardering van verplichtingen op het gebied van milieu, alsmede de kosten voor de sanering van terreinen;
   - de interpretatie van contracten, wet- en regelgeving;
   - de analyse van complexe of ongebruikelijke kwesties met betrekking tot de naleving van de belastingwetgeving.

A2 In veel gevallen zal het maken van onderscheid tussen deskundigheid op het gebied van financiële verslaggeving of controle en deskundigheid op een ander gebied duidelijk zijn, zelfs als het een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle betreft. Bijvoorbeeld een persoon met deskundigheid op het gebied van de toepassing van methoden voor de administratieve verwerking van uitgestelde winstbelasting kan vaak gemakkelijk worden onderscheiden van een deskundige in belastingrecht. De eerste is geen deskundige voor de toepassing van deze Standaard, aangezien dit deskundigheid op het gebied van financiële verslaggeving inhoudt; de laatste is wel een deskundige voor de toepassing van deze Standaard, aangezien dit juridische deskundigheid inhoudt. Soortgelijke vormen van onderscheid kunnen ook worden gemaakt op andere gebieden, bijvoorbeeld het onderscheid tussen deskundigheid op het gebied van methoden voor de administratieve verwerking van financiële instrumenten en deskundigheid op het gebied van complexe modellen voor het waarderen van financiële instrumenten. In sommige gevallen, met name in het geval van een nieuw gebied van financiële verslaggeving of controle, zal het maken van een onderscheid tussen gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of controle en deskundigheid op een ander gebied evenwel een kwestie van professionele oordeelsvorming zijn. De van toepassing zijnde beroepsregels en standaarden met betrekking tot opleidings- en competentievereisten voor accountants kunnen de accountant helpen bij het toepassen van die oordeelsvorming.[459]

A3 Het is noodzakelijk om oordeelsvorming toe te passen wanneer wordt overwogen hoe de vereisten van deze Standaard worden beïnvloed door het feit dat een door de accountant ingeschakelde

[459] Bijvoorbeeld International Education Standard 8, *CompetenceRequirementsfor Audit Professionals*, kan een hulpmiddel hiertoe vormen.

deskundige een persoon of organisatie kan zijn. Wanneer bijvoorbeeld de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde deskundige worden geëvalueerd, kan het zijn dat de deskundige een organisatie is waarvan de accountant eerder gebruik heeft gemaakt, maar dat de accountant geen eerdere ervaring heeft opgedaan met de individuele deskundige die de organisatie voor die bepaalde opdracht heeft toegewezen; of het omgekeerde kan het geval zijn, dat wil zeggen dat de accountant bekend kan zijn met de werkzaamheden van een individuele deskundige, maar niet met de organisatie waaraan die deskundige zich heeft verbonden. In beide gevallen kunnen zowel de persoonlijke eigenschappen van de persoon als de bestuurlijke eigenschappen van de organisatie (zoals de stelsels voor kwaliteitsbeheersing die de organisatie implementeert) relevant zijn voor de evaluatie van de accountant.

Het vaststellen van de noodzaak van een door de accountant ingeschakelde deskundige (Zie Par. 7)

A4 Het kan noodzakelijk zijn dat een door de accountant ingeschakelde deskundige de accountant assisteert op een of meer van de volgende punten:
- het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing;
- het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang;
- het vaststellen en implementeren van de algehele manieren van inspelen op ingeschatte risico's op het niveau van de financiële overzichten;
- het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden teneinde in te spelen op ingeschatte risico's op het niveau van beweringen, bestaande uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of gegevensgerichte controles;
- het evalueren of de controle-informatie die bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten verkregen is, voldoende en geschikt is.

A5 De risico's op een afwijking van materieel belang kunnen toenemen wanneer deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving noodzakelijk is voor het management om de financiële overzichten op te stellen omdat dit bijvoorbeeld kan wijzen op een bepaalde complexiteit of omdat het management mogelijk niet beschikt over kennis op het deskundigheidsgebied. Indien het management bij het opstellen van de financiële overzichten niet over de noodzakelijke deskundigheid beschikt, is het mogelijk dat gebruik wordt gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige teneinde op die risico's in te spelen. Relevante interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de werkzaamheden van een eventueel door het management ingeschakelde deskundige, kunnen ook de risico's op een afwijking van materieel belang beperken.

A6 Indien bij het opstellen van de financiële overzichten gebruik wordt gemaakt van deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving, is het mogelijk dat de accountant, die zich heeft bekwaamd in financiële verslaggeving en controle, niet over de noodzakelijke deskundigheid beschikt om die financiële overzichten te controleren. Van de opdrachtpartner wordt vereist dat hij zich ervan (heeft) vergewist dat de leden van het opdrachtteam en alle door de accountant ingeschakelde deskundigen die niet tot het opdrachtteam behoren, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken om de controleopdracht uit te voeren.[460] Verder wordt van de accountant vereist dat hij de aard, timing en omvang vaststelt van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren.[461] Het besluit van de accountant om al dan niet gebruik te maken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, en zo ja wanneer en in welke mate, helpt de accountant om aan deze vereisten te voldoen. Naarmate de controle vordert, of als omstandigheden veranderen, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant eerdere beslissingen over het gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige herziet.

A7 Een accountant die geen deskundige is op een ander relevant gebied dan financiële verslaggeving of controle kan niettemin in staat zijn om op dat gebied voldoende inzicht te verwerven om de controle uit te voeren zonder een door de accountant ingeschakelde deskundige. Dit inzicht kan worden verkregen door bijvoorbeeld:
- ervaring met het controleren van entiteiten die dergelijke deskundigheid vereisen bij het opstellen van hun financiële overzichten;
- een opleiding of educatie op het desbetreffende gebied. Dit kan formele cursussen omvatten, of besprekingen met personen die over deskundigheid op het betreffende gebied beschikken, ter bevordering van de eigen capaciteiten van de accountant om met aangelegenheden op dat gebied om te gaan. Een dergelijke bespreking onderscheidt zich van het raadplegen van een door de accountant ingeschakelde deskundige met betrekking tot een specifiek samenstel van omstandigheden waarmee de accountant tijdens de opdracht wordt geconfronteerd waarbij

[460] Standaard 220, paragraaf 14.
[461] Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 7(e).

aan die deskundige alle relevante feiten worden voorgelegd die hem in staat stellen een onderbouwd advies te geven over die bepaalde aangelegenheid;[462]
- een bespreking met accountants die soortgelijke opdrachten hebben uitgevoerd.

A8 In andere gevallen kan de accountant echter bepalen dat het noodzakelijk is, of ervoor kiezen, om gebruik te maken van een door de accountant ingeschakelde deskundige om te assisteren bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Bij het besluiten of gebruik wordt gemaakt van een door de accountant ingeschakelde deskundige kunnen onder meer de volgende punten worden overwogen:
- de vraag of het management bij het opstellen van de financiële overzichten gebruik heeft gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige (Zie Par. A9);
- de aard en significantie van de aangelegenheid, met inbegrip van de complexiteit ervan;
- de risico's op een afwijking van materieel belang in de aangelegenheid;
- de verwachte aard van de werkzaamheden om in te spelen op geïdentificeerde risico's, met inbegrip van: de kennis van de accountant van en zijn ervaring met de werkzaamheden van deskundigen met betrekking tot dergelijke aangelegenheden, alsmede de beschikbaarheid van alternatieve bronnen van controle-informatie.

A9 Als het management bij het opstellen van de financiële overzichten gebruik heeft gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige, kan het besluit van de accountant over het gebruikmaken van een door de accountant ingeschakelde deskundige ook worden beïnvloed door factoren als:
- de aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door het management ingeschakelde deskundige;
- de vraag of de door het management ingeschakelde deskundige in dienst is bij de entiteit dan wel of hij door de entiteit is ingeschakeld om relevante diensten te verlenen;
- de mate waarin het management het werk van de door het management ingeschakelde deskundige kan beheersen of beïnvloeden;
- de competentie en capaciteiten van de door het management ingeschakelde deskundige;
- de vraag of de door het management ingeschakelde deskundige onderworpen is aan standaarden voor technische uitvoering of aan andere beroeps- of sectorgebonden vereisten;
- interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit betreffende de werkzaamheden van de door het management ingeschakelde deskundige.

Standaard 500[463] omvat vereisten en richtlijnen met betrekking tot de invloed van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van door het management ingeschakelde deskundigen op de betrouwbaarheid van de controle-informatie.

Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden (Zie Par. 8)

A10 De aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden betreffende de vereisten in de paragrafen 9–13 van deze Standaard variëren naar gelang van de omstandigheden. De volgende factoren kunnen bijvoorbeeld wijzen op de noodzaak voor andere of uitgebreidere werkzaamheden dan anders het geval zou zijn:
- de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige hebben betrekking op een significante aangelegenheid die subjectieve en complexe oordeelsvormingen inhoudt;
- de accountant heeft nog niet eerder gebruik gemaakt van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige en heeft geen eerdere kennis van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige;
- de door de accountant ingeschakelde deskundige voert werkzaamheden uit die een integrerend onderdeel zijn van de controle in plaats van te worden geraadpleegd om een advies te geven over een individuele aangelegenheid;
- de deskundige is een door de accountant ingeschakelde externe deskundige en is bijgevolg niet onderworpen aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor.

De beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor van de accountant (Zie Par. 8(e))

A11 Een door de accountant ingeschakelde interne deskundige kan een partner of staf zijn, met inbegrip van tijdelijke staf, van het kantoor van de accountant en bijgevolg onderworpen zijn aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van dat kantoor overeenkomstig

[462] Standaard 220, paragraaf A21.
[463] Standaard 500, paragraaf 8

wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[464]. Een andere mogelijkheid is dat de door de accountant ingeschakelde interne deskundige een partner of werknemer is, met inbegrip van tijdelijke werknemers, van een kantoor dat tot het netwerk behoort, dat mogelijk gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing deelt met het kantoor van de accountant.

A12 Een door de accountant ingeschakelde externe deskundige is geen lid van het opdrachtteam en is niet onderworpen aan beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing overeenkomstigwet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[465]. In sommige rechtsgebieden kan op grond van wet- of regelgeving echter vereist zijn dat een door de accountant ingeschakelde externe deskundige als een lid van het opdrachtteam wordt behandeld, en daardoor kan deze onderworpen zijn aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheidsvoorschriften, en overige beroepsvereisten zoals door die wet- of regelgeving gesteld.

A13 Opdrachtteams mogen steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor, tenzij de door het kantoor of andere partijen verstrekte informatie het tegendeel suggereert.[466] Hoe groot dat vertrouwen is, is afhankelijk van de omstandigheden en kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aangelegenheden als:

- competentie en capaciteiten, door wervings- en trainingsprogramma's;
- objectiviteit. Door de accountant ingeschakelde interne deskundigen zijn onderworpen aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheidsvoorschriften;
- de evaluatie door de accountant van de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige. De trainingsprogramma's van het kantoor kunnen de door de accountant ingeschakelde interne deskundigen bijvoorbeeld een passend inzicht verschaffen in de onderlinge relatie tussen hun deskundigheid en het controleproces. Vertrouwen op een dergelijke training en andere procedures van het kantoor, zoals protocollen voor het bepalen van de reikwijdte van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde interne deskundigen, kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant om de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige te evalueren;
- naleving van de door wet- en regelgeving gestelde vereisten door middel van monitoring;
- overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige.

Dergelijk vertrouwen doet niets af aan de verantwoordelijkheid van de accountant om aan de vereisten van deze Standaard te voldoen.

De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige (Zie Par. 9)

A14 De competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde deskundige zijn factoren die van significante invloed zijn op de vraag of de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige adequaat zullen zijn voor de doeleinden van de accountant. Competentie heeft betrekking op de aard en het niveau van deskundigheid van de door de accountant ingeschakelde deskundige. Capaciteit heeft betrekking op de mogelijkheid van de door de accountant ingeschakelde deskundige om die competentie in de omstandigheden van de opdracht uit te oefenen. Voorbeelden van factoren die de capaciteit kunnen beïnvloeden, zijn de geografische locatie en de beschikbaarheid van tijd en middelen. Objectiviteit heeft betrekking op de mogelijke effecten die tendentie, tegenstrijdige belangen of de invloed van derden kunnen hebben op de professionele of zakelijke oordeelsvorming van de door de accountant ingeschakelde deskundige.

A15 Informatie met betrekking tot de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde deskundige kan uit diverse bronnen afkomstig zijn, zoals:

- persoonlijke ervaring met eerder werk van die deskundige;
- besprekingen met die deskundige;
- besprekingen met andere accountants of anderen die bekend zijn met de werkzaamheden van die deskundige;
- kennis van de kwalificaties van de deskundige, zijn lidmaatschap van een beroeps- of brancheverenging, zijn beroepsvergunning of andere vormen van externe erkenning;
- door die deskundige gepubliceerde artikelen of boeken;

[464] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten* (NVAK assurance).

[465] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten* (NVAK assurance).

[466] Standaard 220, paragraaf 4.

- de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor van de accountant (Zie Par. A11, A12 en A13).

A16 Aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige omvatten de vraag of de werkzaamheden van die deskundige onderworpen zijn aan standaarden voor technische uitvoering of aan andere beroeps- of sectorgebonden vereisten, bijvoorbeeld ethische voorschriften en andere lidmaatschapsvereisten van een beroepsorganisatie of branchevereniging, accreditatiestandaarden van een vergunningverlenende instantie, of vereisten die door wet- of regelgeving zijn opgelegd.

A17 Andere aangelegenheden die relevant kunnen zijn, zijn onder meer:
- de relevantie van de competentie van de door de accountant ingeschakelde deskundige met betrekking tot de aangelegenheid waarvoor de werkzaamheden van die deskundige zullen worden gebruikt, met inbegrip van specialisaties binnen het werkterrein van die deskundige. Zo kan een actuaris zich specialiseren in schade- en ongevallenverzekering, maar een beperkte deskundigheid bezitten met betrekking tot pensioenberekeningen;
- De competentie van de door de accountant ingeschakelde deskundige met betrekking tot relevante vereisten inzake financiële verslaggeving en controle, bijvoorbeeld kennis van veronderstellingen en methoden met inbegrip van modellen, indien van toepassing, die consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de vraag of onverwachte gebeurtenissen, veranderingen in omstandigheden of de uit de resultaten van de controlewerkzaamheden verkregen controle-informatie erop wijzen dat het nodig kan zijn om de initiële evaluatie van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige te heroverwegen naarmate de controle vordert.

A18 Een breed scala aan omstandigheden kan de objectiviteit bedreigen, bijvoorbeeld bedreigingen uit hoofde van eigenbelang, bedreigingen uit belangenbehartiging, bedreigingen als gevolg van vertrouwdheid, bedreigingen uit zelftoetsing en bedreigingen uit intimidatie. Maatregelen kunnen dergelijke bedreigingen elimineren en kunnen worden gecreëerd door externe structuren (bijvoorbeeld het beroep van de door de accountant ingeschakelde deskundige, wetgeving of regelgeving) of door de werkomgeving van de door de accountant ingeschakelde deskundige (bijvoorbeeld beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing). Er kunnen ook maatregelen zijn die specifiek zijn voor de controleopdracht.

A19 De evaluatie van de significantie van bedreigingen van de objectiviteit en de evaluatie van de vraag of maatregelen nodig zijn, kan afhankelijk zijn van de rol van de door de accountant ingeschakelde deskundige en de significantie van de werkzaamheden van de deskundige in de context van de controle. Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin maatregelen de bedreigingen niet kunnen wegnemen, bijvoorbeeld indien de persoon die de accountant overweegt in te schakelen als deskundige een significante rol heeft gespeeld bij het opstellen van de informatie die wordt gecontroleerd, met andere woorden, als de door de accountant ingeschakelde deskundige een door het management ingeschakelde deskundige is.

A20 Bij het evalueren van de objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige kan het relevant zijn om:

a. bij de entiteit inlichtingen in te winnen over eventuele bekende belangen of relaties die de entiteit heeft met de door de accountant ingeschakelde externe deskundige die van invloed kunnen zijn op de objectiviteit van die deskundige;
b. de eventueel van toepassing zijnde maatregelen met die deskundige te bespreken, met inbegrip van eventuele beroepsvereisten die op die deskundige van toepassing zijn; alsmede te evalueren of de maatregelen adequaat zijn om bedreigingen weg te nemen. Belangen en relaties die mogelijk relevant zijn om met de door de accountant ingeschakelde deskundige te bespreken, zijn onder meer:
   1. financiële belangen;
   2. zakelijke en persoonlijke relaties;
   3. het verlenen van overige diensten door de deskundige, met inbegrip van het verlenen van diensten door de organisatie als een externe deskundige een organisatie is.

In sommige gevallen kan het ook passend zijn dat de accountant een schriftelijke bevestiging van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige verkrijgt over eventuele belangen of relaties met de entiteit waarvan die deskundige kennis heeft.

Het verwerven van inzicht in de deskundigheid van de door de accountant ingeschakelde deskundige (Zie Par. 10)

A21 De accountant kan inzicht verwerven in het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige op de in paragraaf A7 beschreven wijzen of door middel van besprekingen met die deskundige.

A22 Aspecten van het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige die relevant zijn voor het inzicht van de accountant zijn onder meer:

- de vraag of het deskundigheidsgebied van die deskundige specialisaties bevat die relevant zijn voor de controle (Zie Par. A17);
- de vraag of beroeps- of andere standaarden, alsmede door wet- of regelgeving gestelde vereisten van toepassing zijn;
- welke veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen indien van toepassing, de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikt, alsmede de vraag of deze algemeen aanvaard zijn binnen het deskundigheidsgebied van die deskundige en geschikt zijn voor de doeleinden van financiële verslaggeving;
- de aard van interne en externe gegevens of informatie die de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikt.

Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige (Zie Par. 11)

A23 De aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige kunnen aanzienlijk variëren naar gelang van de omstandigheden, evenals de respectieve taken en verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, alsmede de aard, timing en omvang van de communicatie tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige. Het is daarom vereist dat de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige over deze aangelegenheden overeenstemming bereiken, ongeacht de vraag of de deskundige een door de accountant ingeschakelde externe of interne deskundige is.

A24 De in paragraaf 8 vermelde aangelegenheden kunnen van invloed zijn op de mate van detaillering en formaliteit van de overeenstemming tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, met inbegrip van de vraag of het passend is dat de overeenstemming schriftelijk wordt vastgelegd. De volgende factoren kunnen bijvoorbeeld een indicatie zijn voor de noodzaak van een meer gedetailleerde overeenkomst dan anders het geval zou zijn geweest, of voor de noodzaak om de overeenkomst schriftelijk vast te leggen:
- de door de accountant ingeschakelde deskundige zal toegang hebben tot gevoelige of vertrouwelijke informatie van de entiteit;
- de respectieve taken of verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige zijn anders dan die welke normaal gesproken worden verwacht;
- door wet- of regelgeving gestelde vereisten van meerdere rechtsgebieden zijn van toepassing;
- de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige betrekking hebben, is zeer complex;
- de accountant heeft niet eerder gebruik gemaakt van werkzaamheden die door die deskundige worden uitgevoerd;
- de toegenomen omvang van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige alsmede de significantie daarvan in de context van de controle.

A25 De overeenstemming tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige heeft vaak de vorm van een opdrachtbevestiging. In de bijlage zijn de aangelegenheden opgesomd die de accountant kan overwegen op te nemen in een dergelijke opdrachtbevestiging, dan wel in een andere vorm van overeenkomst met een door de accountant ingeschakelde externe deskundige.

A26 Als er geen sprake is van een schriftelijke overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, kan controle-informatie aangaande de overeenkomst zijn opgenomen in bijvoorbeeld:
- planningmemoranda of daarmee verband houdende werkdocumenten zoals het controleprogramma;
- de beleidslijnen en procedures van het kantoor van de accountant. In het geval van een door de accountant ingeschakelde interne deskundige kunnen de beleidslijnen en procedures waaraan die deskundige onderworpen is specifieke beleidslijnen en procedures inhouden die betrekking hebben op de werkzaamheden van die deskundige. De omvang van documentatie in de werkdocumenten van de accountant is afhankelijk van de aard van dergelijke beleidslijnen en procedures. Mogelijk is bijvoorbeeld geen documentatie vereist in de werkdocumenten van de accountant als het kantoor van de accountant beschikt over gedetailleerde protocollen die de omstandigheden omvatten waarin gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een dergelijke deskundige.

Aard, reikwijdte en doelstellingen van werkzaamheden (Zie Par. 11(a))

A27 Bij het overeenkomen van de aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige kan het vaak relevant zijn om alle relevante standaarden voor technische uitvoering of andere beroeps- of sectorgebonden vereisten die de expert zal volgen, te bespreken.

Respectieve rollen en verantwoordelijkheden Zie Par. 11 (b))

A28 Overeenstemming over de respectieve taken en verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige kan omvatten:

- de vraag of de accountant of de door de accountant ingeschakelde deskundige gedetailleerde toetsingen van brongegevens zal uitvoeren;
- toestemming aan de accountant om de bevindingen of conclusies van de door de accountant ingeschakelde deskundige met de entiteit en anderen te bespreken, alsmede om indien noodzakelijk details van bevindingen of conclusies van die deskundige op te nemen in de onderbouwing voor een aangepast oordeel in de controleverklaring; (Zie Par. A42).
- eventuele overeenstemming om de door de accountant ingeschakelde deskundige te informeren over de conclusies van de accountant met betrekking tot de werkzaamheden van die deskundige.

Werkdocumenten

A29 Overeenstemming over de respectieve taken en verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige kan ook inhouden het overeenkomen van toegang tot, alsmede het bewaren van, elkaars werkdocumenten. Als de door de accountant ingeschakelde deskundige een lid is van het opdrachtteam, vormen de werkdocumenten van die deskundige een deel van de controledocumentatie. Tenzij er een overeenkomst bestaat waaruit het tegendeel blijkt, zijn de werkdocumenten van de door de accountant ingeschakelde externe deskundigen van henzelf en vormen deze geen onderdeel van de controledocumentatie.

Communicatie (Zie: Par. 11c))

A30 Effectieve wederzijdse communicatie bevordert de juiste integratie van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige en overige werkzaamheden voor de controle, alsmede de passende aanpassing van de doelstellingen van de door de accountant ingeschakelde deskundige in de loop van de controle. Als bijvoorbeeld de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige betrekking hebben op de conclusies van de accountant inzake een significant risico, kunnen zowel een formeel schriftelijk verslag over de conclusie van de werkzaamheden van die deskundige als mondelinge rapportages naarmate de werkzaamheden vorderen, geschikt zijn. Het aanwijzen van specifieke partners of staf die contacten zullen onderhouden met de door de accountant ingeschakelde deskundige, alsmede van procedures voor de communicatie tussen die deskundige en de entiteit bevordert tijdige en effectieve communicatie, met name bij grotere opdrachten.

Geheimhouding (Zie: Par. 11(d))

A31 Het is noodzakelijk dat de geheimhoudingsmaatregelen van relevante ethische voorschriften die op de accountant van toepassing zijn, ook van toepassing zijn op de door de accountant ingeschakelde deskundige. Aanvullende vereisten kunnen door wet- of regelgeving worden opgelegd. De entiteit kan ook hebben verzocht dat specifieke maatregelen voor geheimhouding worden overeengekomen met door de accountant ingeschakelde externe deskundigen.

Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige (Zie Par. 12)

A32 De evaluatie door de accountant van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige, het bekend zijn van de accountant met het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige, alsmede de aard van de werkzaamheden die worden uitgevoerd door de door de accountant ingeschakelde deskundige zijn van invloed op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden voor het evalueren van de adequaatheid van de werkzaamheden van die deskundige voor de doeleinden van de accountant.

De bevindingen en conclusies van de door de accountant ingeschakelde deskundige (Zie Par. 12 (a))

A33 Specifieke werkzaamheden om de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren, zijn onder meer:

- het verzoeken om inlichtingen bij de door de accountant ingeschakelde deskundige;

- het beoordelen van de werkdocumenten en rapporten van de door de accountant ingeschakelde deskundige;
- bevestigende werkzaamheden, zoals:
  - het waarnemen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige;
  - het onderzoeken van gepubliceerde gegevens, zoals statistische rapporten van gerenommeerde, gezaghebbende bronnen;
  - het confirmeren van relevante aangelegenheden bij derden;
  - het uitvoeren van gedetailleerde cijferanalyses; en
  - het opnieuw uitvoeren van berekeningen;
- het bespreken met een andere deskundige met relevante deskundigheid als bijvoorbeeld de bevindingen of conclusies van de door de accountant ingeschakelde deskundige niet consistent zijn met andere controle-informatie;
- het bespreken van het rapport van de door de accountant ingeschakelde deskundige met het management.

A34 Relevante factoren bij het evalueren van de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van de door de accountant ingeschakelde deskundige, hetzij in een rapport, hetzij in een andere vorm, kan de vraag omvatten of deze:
- zijn gepresenteerd op een manier die consistent is met eventuele standaarden verbonden aan het beroep of aan de sector van de door de accountant ingeschakelde deskundige;
- duidelijk zijn geformuleerd, met inbegrip van verwijzingen naar de doelstellingen die met de accountant zijn overeengekomen, de reikwijdte van de uitgevoerde werkzaamheden en de toegepaste standaarden;
- zijn gebaseerd op een passende periode en of zij, indien relevant, rekening houden met gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;
- onderworpen zijn aan een voorbehoud of aan begrenzingen of beperkingen in gebruik en, indien dat zo is, of dit gevolgen heeft voor de accountant; en
- gebaseerd zijn op de afweging van fouten of afwijkingen die de door de accountant ingeschakelde deskundige heeft geconstateerd.

Veronderstellingen, methoden en brongegevens

Veronderstellingen en methoden (Zie Par. 12(b))

A35 Als de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige bestaan uit het evalueren van onderliggende veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen indien van toepassing, waarvan het management bij het maken van een schatting gebruik heeft gemaakt, is het waarschijnlijk dat de werkzaamheden van de accountant voornamelijk gericht zijn op het evalueren of de door de accountant ingeschakelde deskundige die veronderstellingen en methoden adequaat heeft beoordeeld. Als de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige bestaan uit het ontwikkelen van een puntschatting of een schattingsinterval van de accountant ter vergelijking met de puntschatting van het management, kunnen de werkzaamheden van de accountant voornamelijk gericht zijn op het evalueren van de veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen, in voorkomend geval, waarvan de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik heeft gemaakt.

A36 Standaard 540[467] bespreekt de veronderstellingen en methoden waarvan het management bij het maken van schattingen gebruik heeft gemaakt, met inbegrip van het in sommige gevallen gebruikmaken van zeer gespecialiseerde, door de entiteit ontwikkelde modellen. Hoewel die bespreking geschreven is in de context waarin de accountant voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt over de veronderstellingen en methoden van het management, kan zij de accountant ook helpen bij het evalueren van de veronderstellingen en methoden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.

A37 Als de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methoden omvatten, zijn factoren die relevant zijn voor de evaluatie door de accountant van die veronderstellingen en methoden onder meer de vraag of deze:
- algemeen aanvaard zijn binnen het gebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige;
- consistent zijn met de vereisten die door het van toepassing zijn stelsel inzake financiële verslaggeving worden gesteld;
- afhankelijk zijn van het gebruik van gespecialiseerde modellen; en

[467] Standaard 540, *De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop*, paragraaf 8, 13 en 15.

- consistent zijn met die van het management en, indien dat niet het geval is, de reden voor en de effecten van de verschillen.

Brongegevens waarvan de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikmaakt (Zie Par. 12(c))

A38 Als de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige het gebruik van brongegevens omvatten die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, kunnen onder meer de volgende werkzaamheden worden gebruikt om die gegevens te toetsen:
- het verifiëren van de herkomst van de gegevens, met inbegrip van het verwerven van inzicht in, en indien van toepassing het toetsen van, de interne beheersingsmaatregelen over de gegevens en, indien relevant, de overdracht ervan aan de deskundige;
- het beoordelen van de gegevens op volledigheid en interne consistentie.

A39 In veel gevallen kan de accountant brongegevens toetsen. In andere gevallen, als de brongegevens waarvan de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikmaakt van zeer technische aard zijn in relatie tot het gebied van de deskundige, is het echter mogelijk dat die deskundige de brongegevens toetst. Indien de door de accountant ingeschakelde deskundige de brongegevens heeft getoetst, kan het door de accountant verzoeken om inlichtingen bij die deskundige, of toezicht op of beoordeling van de toetsingen van die deskundige, voor de accountant een passende wijze zijn om de relevantie, volledigheid en nauwkeurigheid van die gegevens te evalueren.

Niet-adequate werkzaamheden (Zie Par. 13)

A40 Indien de accountant concludeert dat de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant en de accountant niet in staat is om de aangelegenheid op te lossen door middel van de aanvullende controlewerkzaamheden zoals vereist op grond van paragraaf 13, die mogelijk verdere werkzaamheden omvatten die zowel door de deskundige als door de accountant worden uitgevoerd, of het in dienst nemen of inschakelen van nog een deskundige inhouden, kan het noodzakelijk zijn om in de controleverklaring een aangepast oordeel tot uitdrukking te brengen overeenkomstig Standaard 705, omdat de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen.[468]

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in de controleverklaring (Zie Par. 14–)

A41 In sommige gevallen is het mogelijk dat wet- of regelgeving een verwijzing naar de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige vereist, bijvoorbeeld met het oog op transparantie in de publieke sector.

A42 In sommige omstandigheden kan het passend zijn om in een controleverklaring die een aangepast oordeel bevat, naar de door de accountant ingeschakelde deskundige te verwijzen teneinde de aard van de aanpassing uit te leggen. In dergelijke omstandigheden is het mogelijk dat de accountant de toestemming van de door de accountant ingeschakelde deskundige nodig heeft voordat hij een dergelijke verwijzing maakt.

Bijlage: Overwegingen voor overeenstemming tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige (Zie Par. A25)

In deze bijlage worden aangelegenheden opgesomd die de accountant kan overwegen op te nemen in een eventuele overeenkomst met een door de accountant ingeschakelde externe deskundige. De onderstaande lijst is illustratief en is niet uitputtend; hij is slechts bedoeld als een leidraad die kan worden gebruikt in samenhang met de overwegingen die in deze Standaard zijn uiteengezet. Het al dan niet toevoegen van bepaalde aangelegenheden in de overeenkomst is afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. De lijst kan ook een hulpmiddel vormen bij het overwegen van de op te nemen aangelegenheden in een overeenkomst met een door de accountant ingeschakelde interne deskundige

Aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige

– de aard en reikwijdte van de werkzaamheden, uit te voeren door de door de accountant ingeschakelde externe deskundige accountant;

[468] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 6(b).

- de doelstellingen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige in de context van materialiteit en risico-overwegingen betreffende de aangelegenheid die betrekking heeft op de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige en, indien relevant, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- eventuele relevante standaarden voor technische uitvoering of andere beroeps- of sectorgebonden vereisten die de door de accountant ingeschakelde externe deskundige zal naleven;
- de veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen indien van toepassing, waarvan de door de accountant ingeschakelde externe deskundige gebruik zal maken, alsmede de autoriteit daarvan;
- de ingangsdatum van of, indien van toepassing, de toetsingsperiode voor, het object van onderzoek van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige en de vereisten met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.

De respectieve taken en verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige

- relevante controlestandaarden en standaarden voor financiële verslaggeving, alsmede relevante door wet- of regelgeving gestelde vereisten;
- de toestemming van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige voor het beoogde gebruik door de accountant van het rapport van die deskundige, met inbegrip van verwijzingen naar dit rapport of een toelichting ervan aan anderen, bijvoorbeeld indien noodzakelijk een verwijzing ernaar in de onderbouwing van een aangepast oordeel in de controleverklaring, of toelichting ervan aan het management of een auditcomité;
- de aard en omvang van de beoordeling door de accountant van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige;
- de vraag of de accountant dan wel de door de accountant ingeschakelde externe deskundige brongegevens zal toetsen;
- de toegang van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige tot vastleggingen, bestanden, personeel van de entiteit en door de entiteit ingeschakelde deskundigen;
- procedures voor communicatie tussen de door de accountant ingeschakelde externe deskundige en de entiteit;
- de toegang van de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige tot elkaars werkdocumenten;
- eigendom van en zeggenschap over de werkdocumenten tijdens en na de opdracht, met inbegrip van eventuele vereisten voor het bewaren van dossiers;
- de verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om werkzaamheden uit te voeren met de nodige vaardigheid en zorgvuldigheid;
- de competentie en capaciteit van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om de werkzaamheden uit te voeren;
- de verwachting dat de door de accountant ingeschakelde externe deskundige gebruik zal maken van alle kennis waarover die deskundige beschikt die relevant is voor de controle of, indien dit niet zo is, dat hij de accountant daarover zal informeren;
- eventuele beperkingen wat betreft het associëren van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige met de controleverklaring;
- eventuele overeenkomst om de door de accountant ingeschakelde externe deskundige te informeren over de conclusies van de accountant met betrekking tot de werkzaamheden van die deskundige.

Communicatie en rapportage

- methoden en frequentie van communicatie, met inbegrip van:
  - de wijze waarop de bevindingen of conclusies van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige zullen worden gerapporteerd (schriftelijke rapportage, mondelinge rapportage, voortdurende input aan het opdrachtteam, etc.);
  - het aanwijzen van specifieke personen binnen het opdrachtteam die contact zullen onderhouden met de door de accountant ingeschakelde externe deskundige;
- wanneer de door de accountant ingeschakelde externe deskundige de werkzaamheden zal afronden en de bevindingen of conclusies aan de accountant zal rapporteren;
- de verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om mogelijke vertraging in het afronden van de werkzaamheden onmiddellijk mee te delen, alsmede een mogelijk voorbehoud of een mogelijke beperking in de bevindingen of conclusies van die deskundige;
- de verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om voorvallen waarin de entiteit de toegang van die deskundige tot vastleggingen, bestanden, personeel van de entiteit of door de entiteit ingeschakelde deskundigen beperkt, onmiddellijk mee te delen;



– de verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om alle informatie die volgens hem relevant kan zijn voor de controle aan de accountant mee te delen, met inbegrip van eventuele wijzigingen in eerder meegedeelde omstandigheden;
– de verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om omstandigheden die een bedreiging voor zijn objectiviteit kunnen vormen, mee te delen, alsmede eventuele relevante maatregelen die dergelijke bedreigingen kunnen wegnemen.

Geheimhouding

– de noodzaak dat de door de accountant ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht neemt, met inbegrip van:
  • de maatregelen inzake geheimhouding van relevante ethische voorschriften die op de accountant van toepassing zijn;
  • eventuele aanvullende vereisten die door wet- of regelgeving kunnen worden opgelegd;
  • eventuele specifieke maatregelen inzake geheimhouding die de entiteit heeft gevraagd.

700 Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het vormen van een oordeel over financiële overzichten. Deze Standaard behandelt tevens de vorm en inhoud van de controleverklaring die wordt uitgebracht als resultaat van een controle van financiële overzichten.

2 Standaard 705[469] en Standaard 706[470] behandelen de wijze waarop de vorm en inhoud van de controleverklaring worden beïnvloed indien de accountant een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt of indien hij een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dan wel een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring opneemt.

3 Deze Standaard is geschreven in de context van een volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden. Standaard 800[471] behandelt bijzondere overwegingen wanneer de financiële overzichten in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden zijn opgesteld. Standaard 805[472]behandelt bijzondere overwegingen die relevant zijn voor een controle van een enkel financieel overzicht of een controle van een specifiek element, een specifieke rekening of een specifieke post van een financieel overzicht.

4 Deze Standaard bevordert de consistentie in de controleverklaring. Consistentie in de controleverklaring, wanneer de controle is uitgevoerd overeenkomstig de NV COS en daarmee conform de ISA's, bevordert de geloofwaardigheid in de wereldwijde markt door die controles die overeenkomstig wereldwijd erkende standaarden zijn uitgevoerd, makkelijker herkenbaar te maken. Consistentie in de controleverklaring is tevens bevorderlijk voor het begrip van de gebruiker, alsmede voor het identificeren van ongebruikelijke omstandigheden wanneer deze zich voordoen.

Ingangsdatum

5 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

6 De doelstellingen van de accountant zijn:
   a. een oordeel te vormen over de financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies die uit de verkregen controle-informatie zijn getrokken; en
   b. dat oordeel op duidelijke wijze tot uitdrukking te brengen door middel van een schriftelijke verklaring die tevens de basis voor dat oordeel beschrijft.

Definities

7 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *financiële overzichten voor algemene doeleinden* – Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden;
b. *stelsel voor algemene doeleinden* – Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een breed scala aan gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel zijn, dan wel een compliance-stelsel;
De term 'getrouw-beeld-stelsel' wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat de naleving van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, en dat:
   1. expliciet of impliciet erkent dat, opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, het nodig kan zijn dat het management toelichtingen verstrekt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of
   2. expliciet erkent dat het noodzakelijk kan zijn dat het management van een door het stelsel gesteld vereiste afwijkt opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend in buitengewoon zeldzame omstandigheden noodzakelijke geacht.

De term 'compliance-stelsel' wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële

---

[469] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

[470] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

[471] Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden.*

[472] Standaard 805, *Bijzondere overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht.*

verslaggeving dat de naleving van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, maar de hierboven onder (i) of (ii) genoemde erkenningen niet bevat.[473]
c. *goedkeurend oordeel* – Het door de accountant tot uitdrukking gebrachte oordeel indien de accountant tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.[474]

8 In deze Standaard wordt met 'financiële overzichten' een volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen bedoeld. De daarmee verband houdende toelichtingen omvatten gewoonlijk een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. De door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten, alsmede waaruit een volledige set financiële overzichten bestaat.

9 In deze Standaard wordt met 'International Financial Reporting Standards' de International Financial Reporting Standards uitgebracht door de International Accounting Standards Board bedoeld, en wordt met 'International Public Sector Accounting Standards' de International Public Sector Accounting Standards uitgebracht door de International Public Sector Accounting Standards Board bedoeld.

Vereisten

Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten

10 De accountant dient een oordeel te vormen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.[475][476]

11 Teneinde dit oordeel te vormen, dient de accountant te concluderen of hij een redelijke mate van zekerheid heeft verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten. Deze conclusie dient rekening te houden met:
   a. de conclusie van de accountant, overeenkomstig Standaard 330, of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen;[477]
   b. de conclusie van de accountant, overeenkomstig Standaard 450, of de niet-gecorrigeerde afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn;[478] en
   c. de evaluaties die op grond van de paragrafen 12, 13, 14 en 15 zijn vereist.

12 De accountant dient te evalueren of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Deze evaluatie dient onder meer in te houden dat de kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking worden overwogen, met inbegrip van indicaties van een mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen van het management. (Zie Par. A1, A2 en A3)

13 In het bijzonder dient de accountant te evalueren of, in het licht van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:
   a. de financiële overzichten op adequate wijze informatie verschaffen over de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving;
   b. de geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en passend zijn;
   c. de door het management gemaakte schattingen redelijk zijn;
   d. de in de financiële overzichten gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk is;
   e. de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de in de financiële overzichten bekendgemaakte informatie te begrijpen; en (Zie Par. A4)
   f. de in de financiële overzichten gebruikte terminologie, met inbegrip van de titel van elk financieel overzicht, passend is.

14 Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel,

---

[473] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 13(a).
[474] De paragrafen 35–36 behandelen de gebruikte formuleringen om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van respectievelijk een getrouw beeld stelsel en een compliance stelsel.
[475] Standaard 200, paragraaf 11.
[476] De paragrafen 35–36 behandelen de gebruikte formuleringen om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van respectievelijk een getrouw beeld stelsel en een compliance stelsel.
[477] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 26.
[478] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 11

zal de evaluatie die op grond van de paragrafen 12 en is vereist, mede de vraag omvatten of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. De evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen dient in te houden dat het volgende wordt overwogen:
a. de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten; en
b. de vraag of de financiële overzichten, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die een getrouwe weergave vormt.

15 De accountant dient te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel op adequate wijze hiervan een beschrijving geven. (Zie Par. A5, A6, A7, A8, A9 en A10)

Vorm van het oordeel

16 De accountant dient een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval hij tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

17 Indien de accountant:
a. tot de conclusie komt dat, op basis van de verkregen controle-informatie, de financiële overzichten als geheel niet vrij zijn van een afwijking van materieel belang; of
b. niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang,

dient hij het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705.

18 Indien de financiële overzichten, opgesteld in overeenstemming met de vereisten gesteld door een getrouw-beeld-stelsel, geen getrouwe weergave vormen, dient de accountant deze aangelegenheid met het management te bespreken en, afhankelijk van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede van de wijze waarop deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of het noodzakelijk is het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705. (Zie Par. A11)

19 Als de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, wordt niet van de accountant vereist om te evalueren of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. Indien de accountant evenwel, in uiterst zeldzame omstandigheden, tot de conclusie komt dat dergelijke financiële overzichten misleidend zijn, dient hij deze aangelegenheid met het management te bespreken, en afhankelijk van de wijze waarop deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of, en op welke wijze, hij hierover communiceert in de controleverklaring. (Zie Par. A12)

Controleverklaring

20 De controleverklaring dient op schrift te worden gesteld. (Zie Par. A13 en)

Controleverklaring voor controles die zijn uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden

Titel

21 De controleverklaring dient een titel te hebben die duidelijk aangeeft dat het een verklaring van een onafhankelijke accountant betreft. (Zie Par. A15)

Geadresseerde

22 De controleverklaring dient te worden geadresseerd zoals vereist is in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A16)

Inleidende paragraaf

23 De inleidende paragraaf in de controleverklaring dient: (Zie Par. A17, A18 en A19)
a. de entiteit te identificeren waarvan de financiële overzichten zijn gecontroleerd;
b. te vermelden dat de financiële overzichten zijn gecontroleerd;
c. de titel van elk in de financiële overzichten opgenomen overzicht te vermelden;
d. te verwijzen naar het overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen; en
e. de datum of periode te specificeren waarop elk financieel overzicht dat tot de financiële overzichten behoort, betrekking heeft.

De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten

24 Deze sectie van de controleverklaring beschrijft de verantwoordelijkheden van de personen in de organisatie die verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de financiële overzichten. De controleverklaring hoeft niet specifiek te verwijzen naar het ‘management’, maar dient de term te gebruiken die passend is in de context van het wettelijk kader in het desbetreffende rechtsgebied. In sommige rechtsgebieden kan de passende referentie de met governance belaste personen zijn.

25 De controleverklaring dient een sectie te omvatten met de titel *Verantwoordelijkheid van het management [of andere passende term] voor de financiële overzichten*.

26 De controleverklaring dient de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten te beschrijven. De beschrijving dient een uitleg te bevatten dat het management verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, alsmede voor de interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen van financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, mogelijk te maken. (Zie Par. A20, A21, A22 en A23)

27 Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, zal de uitleg over de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten in de controleverklaring verwijzen naar ‘het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten’ of ‘het opstellen van financiële overzichten die een getrouw beeld geven’, naargelang passend in de gegeven omstandigheden.

Verantwoordelijkheid van de accountant

28 De controleverklaring dient een sectie te omvatten met als titel *Verantwoordelijkheid van de accountant*.

29 In de controleverklaring dient te worden vermeld dat het de verantwoordelijkheid van de accountant is om op basis van de controle een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen. (Zie Par. A24)

30 In de controleverklaring dient te worden vermeld dat de controle is uitgevoerd overeenkomstig *Nederlands recht*. In de controleverklaring dient tevens te worden uitgelegd dat deze standaarden vereisen dat de accountant ethische voorschriften naleeft en dat de accountant de controle plant en uitvoert teneinde een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten vrij zijn van een afwijking van materieel belang. (Zie Par. A25)

31 In de controleverklaring dient een controle te worden beschreven door te vermelden dat:

a. een controle het uitvoeren van werkzaamheden behelst om controle-informatie te verkrijgen over de bedragen en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen;

b. de geselecteerde werkzaamheden afhankelijk zijn van de oordeelsvorming van de accountant, met inbegrip van het inschatten van de risico’s dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten. Bij het maken van deze risico-inschattingen neemt de accountant de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen van de financiële overzichten teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn, maar niet met het doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. In omstandigheden waarin de accountant tevens de verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing in samenhang met de controle van de financiële overzichten, dient de accountant de formulering weg te laten dat het door de accountant overwegen van de interne beheersing niet bedoeld is om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing; en

c. een controle tevens het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en van de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen, alsmede de algehele presentatie van de financiële overzichten omvat.

32 Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, dient de in de controleverklaring opgenomen beschrijving van de controle te verwijzen naar ‘het opstellen en getrouw weergeven door de entiteit van de financiële overzichten’ of ‘het opstellen door de entiteit van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven’, naargelang passend in de gegeven omstandigheden.

33 In de controleverklaring dient te worden vermeld of de accountant van mening is dat de controle-informatie die hij heeft verkregen voldoende en geschikt is om een basis voor het oordeel van de accountant te bieden.

Het oordeel van de accountant

34 De controleverklaring dient een sectie te bevatten met als titel *Oordeel*.

35 Indien een goedkeurend oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over financiële overzichten die in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld, dient het oordeel van de

accountant, tenzij anderszins door de wet- of regelgeving vereist, een van de volgende formuleringen te gebruiken, die beschouwd worden als zijnde equivalent:

a. de financiële overzichten vormen in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave, in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]; of
b. de financiële overzichten geven een getrouw beeld van ... in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie Par. A27, A28, A29, A30, A31, A32 en A33)

36 Bij het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over financiële overzichten die in overeenstemming met een compliance-stelsel zijn opgesteld, dient het oordeel van de accountant te vermelden dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie Par. A27, A29, A30, A31, A32 en A33)

37 Indien de in de controleverklaring opgenomen verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen referentie is aan de *International Financial Reporting Standards* die door de International Accounting Standards Board (IASB) zijn uitgebracht, noch aan de *International Public Sector Accounting Standards* die door de International Public Sector Accounting Standards Board zijn uitgebracht, noch aan *Titel 9 Boek 2 BW* dient het oordeel van de accountant het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel te vermelden.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden

38 Indien de accountant in de controleverklaring over de financiële overzichten andere rapporteringsverplichtingen behandelt naast zijn verantwoordelijkheid overeenkomstig de Standaarden om over de financiële overzichten te rapporteren, dienen deze overige rapporteringsverplichtingen te worden behandeld in een aparte sectie in de controleverklaring met als subtitel *Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten*, of anderszins naargelang passend ten aanzien van de inhoud van de sectie. (Zie Par. A34 en A35)

39 Indien de controleverklaring een aparte sectie inzake overige rapporteringsverplichtingen omvat, dienen de titels, vermeldingen en uiteenzettingen waarnaar in de paragrafen 23–37 wordt verwezen te worden opgenomen onder de subtitel *Verklaring betreffende de financiële overzichten*. De *Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten* dient te volgen op de *Verklaring betreffende de financiële overzichten*. (Zie Par. A36)

Handtekening van de accountant

40 De controleverklaring dient te worden ondertekend. (Zie Par. A37)

Datum van de controleverklaring

41 De controleverklaring dient niet vroeger te worden gedateerd dan de datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen waarop hij zijn oordeel over de financiële overzichten baseert, met inbegrip van informatie die aantoont dat: (Zie Par. A38, A39, A40 en A41)

a. alle overzichten die de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld; en
b. de personen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij verantwoordelijkheid hebben genomen voor die financiële overzichten.

Adres van de accountant

42 De controleverklaring dient de naam te vermelden van de locatie in het rechtsgebied waar de accountant kantoor houdt.

Controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving

43 Indien op grond van de wet- of regelgeving van een specifiek rechtsgebied van de accountant wordt vereist dat hij zich houdt aan een specifieke opmaak of formulering in de controleverklaring, mag de controleverklaring slechts naar de Standaarden verwijzen als ze ten minste elk van de volgende elementen bevat: (Zie Par. A42)

a. een titel;
b. een geadresseerde, zoals door de omstandigheden van de opdracht vereist;
c. een inleidende paragraaf die de gecontroleerde financiële overzichten vermeldt;
d. een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management (of een andere passende term, zie paragraaf 24) voor het opstellen van de financiële overzichten;
e. een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant om een oordeel over de

financiële overzichten tot uitdrukking te brengen, alsmede van de reikwijdte van de controle, die bevat:
- een verwijzing naar de Standaarden en de wet- of regelgeving; en
- een beschrijving van een controle overeenkomstig deze standaarden.

f. een oordeelsparagraaf waarin een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking wordt gebracht en een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten is gebruikt (met inbegrip van de vermelding van het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat noch de International Financial Reporting Standards, noch de International Public Sector Accounting Standards is (Zie Par. 37);
g. de handtekening van de accountant;
h. de datum van de controleverklaring; en
i. het adres van de accountant.

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig zowel andere controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied als de NV COS

44 Van een accountant kan vereist worden een controle uit te voeren overeenkomstig andere controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied of van een internationale instantie die standaarden vaststelt (de 'andere controlestandaarden'), maar hij kan bovendien de NV COS hebben nageleefd bij de uitvoering van de controle. Indien dit het geval is, mag de accountant in zijn controleverklaring verwijzen naar NV COS in aanvulling op de andere controlestandaarden, maar de accountant dient dit alleen te doen als: (Zie Par. A43 en A44)
a. er geen conflict is tussen de vereisten van de andere controlestandaarden en die van de NV COS dat ertoe zou leiden dat de accountant (i) een ander oordeel vormt, of (ii) geen paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opneemt die in de bijzondere omstandigheden op grond van de NV COS vereist is; en
b. de controleverklaring ten minste elk van de in paragraaf 43(a)(i) uiteengezette elementen bevat indien de accountant gebruikmaakt van de door de andere controlestandaarden gespecificeerde opmaak of formulering. Verwijzingen wet- of regelgeving in paragraaf 43(e) dienen te worden gelezen als verwijzingen naar de andere controlestandaarden. De controleverklaring dient daarbij deze andere controlestandaarden te vermelden.

45 *In het geval de controleverklaring verwijst naar zowel de andere controlestandaarden als de NV COS, dient de controleverklaring het rechtsgebied van oorsprong van de andere controlestandaarden te vermelden.*

Aanvullende informatie gepresenteerd met de financiële overzichten (Zie Par. A45, A46, A47, A48, A49, A50 en A51)

46 Indien aanvullende informatie die niet wordt vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt gepresenteerd met de gecontroleerde financiële overzichten, dient de accountant te evalueren of die aanvullende informatie op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten wordt onderscheiden. Indien dergelijke aanvullende informatie niet op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten wordt onderscheiden, dient de accountant het management te verzoeken om de wijze waarop de niet gecontroleerde aanvullende informatie wordt gepresenteerd, te wijzigen. Als het management dat weigert, dient de accountant in zijn controleverklaring uiteen te zetten dat die aanvullende informatie niet is gecontroleerd.

47 Aanvullende informatie die niet wordt vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving maar die toch een integrerend deel uitmaakt van de financiële overzichten omdat ze vanwege de aard ervan en de wijze waarop ze is gepresenteerd niet op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten kan worden onderscheiden, dient door het oordeel van de accountant te worden omvat.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking (Zie Par. 12)

A1 Het management maakt een aantal oordeelsvormingen met betrekking tot de in de financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen.

A2 Standaard 260 omvat een uiteenzetting van de kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking.[479] Bij het in aanmerking nemen van de kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking, is het mogelijk dat de accountant zich

[479] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, bijlage 2.

bewust wordt van mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen van het management. De accountant kan tot de conclusie komen dat het cumulatieve effect van het gebrek aan neutraliteit, samen met het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen, ertoe leidt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten. Indicaties voor een gebrek aan neutraliteit dat een effect kan hebben op de evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, zijn onder meer:

a. de selectieve correctie van afwijkingen die tijdens de controle onder de aandacht van het management zijn gebracht (bijvoorbeeld het corrigeren van afwijkingen die het effect hebben dat ze de gerapporteerde winsten verhogen, maar het niet corrigeren van afwijkingen die het effect hebben dat ze de gerapporteerde resultaten verlagen);
b. mogelijke tendentie bij het management bij het maken van schattingen.

A3 Standaard 540 behandelt mogelijke tendentie bij het management bij het maken van schattingen.[480] Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management vormen geen afwijkingen bij het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen. Zij kunnen echter wel van invloed zijn op de evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang.

Toelichting van het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de in de financiële overzichten bekendgemaakte informatie (Zie Par. 13(e))

A4 Het is gebruikelijk dat financiële overzichten die in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden zijn opgesteld de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van een entiteit presenteren. In dergelijke omstandigheden evalueert de accountant of de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen het effect van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van de entiteit te begrijpen.

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 15)

A5 Zoals in Standaard 200 uiteengezet, vereist het opstellen van de financiële overzichten door het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, dat in de financiële overzichten een adequate beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt opgenomen.[481] Deze beschrijving is belangrijk omdat ze de gebruikers van de financiële overzichten informeert over het stelsel waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd.

A6 Een beschrijving dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een bepaald van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving is alleen passend als de financiële overzichten in overeenstemming zijn met alle door dat stelsel gestelde vereisten die van toepassing zijn gedurende de periode waarop de financiële overzichten betrekking hebben.

A7 Een beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen omvat (bijvoorbeeld 'de financiële overzichten zijn grotendeels in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards') is geen adequate beschrijving van dat stelsel, aangezien het gebruikers van de financiële overzichten kan misleiden.

Verwijzing naar meer dan één stelsel inzake financiële verslaggeving

A8 Soms wordt in financiële overzichten gesteld dat zij zijn opgesteld in overeenstemming met twee stelsels inzake financiële verslaggeving (bijvoorbeeld het nationale stelsel en de International Financial Reporting Standards). Dit kan zijn omdat het management verplicht is of ervoor heeft gekozen de financiële overzichten op te stellen in overeenstemming met beide stelsels, in welk geval beide stelsels van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn. Een dergelijke beschrijving is alleen passend indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met elk van de stelsels afzonderlijk. Om te worden beschouwd als zijnde opgesteld in overeenstemming met beide stelsels, is het nodig dat de financiële overzichten tegelijkertijd met beide stelsels in overeenstemming zijn zonder dat aansluitingsoverzichten nodig zijn. In de praktijk is gelijktijdige overeenstemming onwaarschijnlijk, tenzij het rechtsgebied het andere stelsel (bijvoorbeeld de International Financial Reporting Standards) als zijn eigen nationale stelsel heeft aangenomen of alle belemmeringen voor het daarmee in overeenstemming zijn heeft weggenomen.

A9 Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een bepaald stelsel inzake

[480] Standaard 540, *De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop*, paragraaf 21.
[481] Standaard 200, paragraaf A2 en A3.

financiële verslaggeving en die een toelichting of aanvullend overzicht bevatten met een aansluiting van de resultaten met die welke onder een ander stelsel zouden worden weergegeven, zijn niet opgesteld in overeenstemming met dat andere stelsel. Dit is omdat de financiële overzichten niet alle informatie omvatten op de wijze die door dat andere stelsel wordt vereist.

A10 De financiële overzichten kunnen evenwel zijn opgesteld in overeenstemming met één van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving en daarnaast in de toelichting beschrijven in welke mate ze in overeenstemming zijn met een ander stelsel (bijvoorbeeld financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met het nationale stelsel die tevens beschrijven in welke mate zij in overeenstemming zijn met de International Financial Reporting Standards). Een dergelijke beschrijving betreft aanvullende financiële informatie, wordt – zoals in paragraaf 47 uiteengezet – beschouwd als een integrerend onderdeel van de financiële overzichten, en wordt bijgevolg door het oordeel van de accountant omvat.

Vorm van het oordeel (Zie Par. 18 en 19)

A11 Er kunnen zich gevallen voordoen waarin financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met de door een getrouw-beeld-stelsel gestelde vereisten geen getrouwe weergave vormen. Als dit het geval is, kan het management in de financiële overzichten aanvullende toelichtingen opnemen naast die welke het stelsel specifiek vereist of, in uiterst zeldzame omstandigheden, afwijken van een door het stelsel gesteld vereiste opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen.

A12 Het zal uiterst zelden voorkomen dat de accountant financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel als misleidend beschouwt indien, overeenkomstig Standaard 210, de accountant heeft vastgesteld dat het stelsel aanvaardbaar is.[482]

Controleverklaring (Zie Par. 20)

A13 Een schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen uitgebracht in *hard copy* formaat als verklaringen die op electronische wijze tot stand zijn gekomen.

A14 De bijlage bevat voorbeelden van controleverklaringen over financiële overzichten waarin de in de paragrafen 21–42 uiteengezette elementen zijn opgenomen.

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden

Titel (Zie Par. 21)

A15 Een titel die aangeeft dat de verklaring een verklaring van een onafhankelijke accountant is, bijvoorbeeld *Controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, bevestigt dat de accountant alle relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid heeft nageleefd en onderscheidt bijgevolg de controleverklaring van de onafhankelijke accountant van verklaringen die door anderen zijn uitgebracht.

Geadresseerde (Zie Par. 22)

A16 Wet- of regelgeving specificeert vaak aan wie de controleverklaring in dat specifieke rechtsgebied moet worden geadresseerd. De controleverklaring wordt gewoonlijk geadresseerd aan de personen voor wie de verklaring wordt opgesteld, vaak ofwel aan de aandeelhouders, ofwel aan de met governance belaste personen van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.

Inleidende paragraaf

A17 In de inleidende paragraaf wordt bijvoorbeeld vermeld dat de accountant de bijgevoegde financiële overzichten van de entiteit heeft gecontroleerd, die bestaan uit [vermelding van de titel van elk financieel overzicht dat is opgenomen in de volledige set financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn vereist, met vermelding van de datum of periode waarop elk financieel overzicht betrekking heeft] en een overzicht van de belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen.

A18 Indien de accountant op de hoogte is van het feit dat de gecontroleerde financiële overzichten zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarrapport, kan de accountant overwegen, indien de vorm van de presentatie dit toelaat, de nummers te vermelden van de pagina's waarop de gecontroleerde financiële overzichten zijn gepresenteerd.

[482] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(a).

Dit helpt de gebruikers te bepalen op welke financiële overzichten de controleverklaring betrekking heeft.

A19 Het oordeel van de accountant omvat de volledige set financiële overzichten zoals gedefinieerd door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bijvoorbeeld in het geval van vele stelsels voor algemene doeleinden omvatten de financiële overzichten: een balans, een winst-en-verliesrekening, een mutatieoverzicht van het eigen vermogen, een kasstroomoverzicht, een overzicht van de belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. In bepaalde rechtsgebieden kan aanvullende informatie eveneens worden beschouwd als een integrerend onderdeel van de financiële overzichten.

De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten (Zie Par. 26)

A20 Standaard 200 zet het uitgangspunt uiteen met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, op basis waarvan een controle overeenkomstig de Standaarden wordt uitgevoerd.[483] Het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen aanvaarden de verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave ervan, indien relevant. Het management aanvaardt tevens de verantwoordelijkheid voor de interne beheersing die het noodzakelijk acht om het mogelijk te maken financiële overzichten op te stellen die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de controleverklaring omvat een verwijzing naar beide verantwoordelijkheden, aangezien dit helpt de gebruikers duidelijk te maken op basis van welk uitgangspunt een controle is uitgevoerd.

A21 Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin het voor de accountant passend is om de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management in paragraaf 26 uit te breiden teneinde de aanvullende verantwoordelijkheden weer te geven die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in de context van het specifieke rechtsgebied of gegeven de aard van de entiteit.

A22 Paragraaf 26 is consistent met de vorm waarin de verantwoordelijkheden worden overeengekomen in de opdrachtbrief of een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst, zoals vereist op grond van Standaard 210.[484] Standaard 210 voorziet in enige flexibiliteit door uit te leggen dat, indien wet- of regelgeving de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, met betrekking tot financiële rapportering voorschrijft, de accountant kan bepalen dat de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden omvat waarvan, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, het effect gelijkwaardig is aan dat van de verantwoordelijkheden die in Standaard 210 zijn uiteengezet. Voor dergelijke gelijkwaardige verantwoordelijkheden mag de accountant gebruikmaken van de formuleringen van de wet- of regelgeving om deze in de opdrachtbrief of in een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst te beschrijven. In dergelijke gevallen mogen deze formuleringen ook in de controleverklaring worden gebruikt voor de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management zoals vereist op grond van paragraaf 26. In andere omstandigheden, met inbegrip van die omstandigheden waarin de accountant besluit om de formuleringen van wet- of regelgeving zoals opgenomen in de opdrachtbrief niet te gebruiken, worden de formuleringen van paragraaf 26 gebruikt.

A23 In sommige rechtsgebieden is het mogelijk dat wet- of regelgeving die de verantwoordelijkheden van het management voorschrijft specifiek verwijst naar een verantwoordelijkheid voor de adequaatheid van de administratie en vastleggingen, of van het systeem van de administratieve verwerking. Aangezien boeken, vastleggingen en systemen een integrerend onderdeel van de interne beheersing (zoals gedefinieerd in Standaard 315[485]) zijn, verwijzen de beschrijvingen in Standaard 210 en in paragraaf 26 niet specifiek daarnaar.

Verantwoordelijkheid van de accountant

A24 In de controleverklaring wordt vermeld dat het de verantwoordelijkheid van de accountant is om op basis van de controle een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen teneinde dit oordeel te contrasteren met de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.

A25 De verwijzing naar de gehanteerde standaarden maakt aan de gebruikers van de controleverklaring duidelijk dat de controle overeenkomstig erkende standaarden is uitgevoerd.

---

[483] Standaard 200, paragraaf 13(j).

[484] Standaard 210, paragraaf 6(b)(i-ii)

[485] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 4(c).

A26 Overeenkomstig Standaard 200 vermeldt de accountant in zijn verklaring niet dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden, tenzij hij de vereisten van Standaard 200 en alle andere voor de controle relevante Standaarden heeft nageleefd.[486]

Oordeel van de accountant (Zie par. 35-37)

Door wet- of regelgeving voorgeschreven fromuleringen van het oordeel van de accountant

A27 In Standaard 210 wordt uiteengezet dat de wet- of regelgeving van het desbetreffende rechtsgebied in bepaalde gevallen de formuleringen van de controleverklaring (die in het bijzonder het oordeel van de accountant omvat) voorschrijft gebruikmakend van termen die op significante wijze verschillen van de vereisten van de Standaarden. In dat geval is op grond van Standaard 210 vereist dat de accountant evalueert:

a. of de gebruikers de mate van zekerheid die uit de controle van de financiële overzichten wordt verkregen, verkeerd zouden kunnen interpreteren en, indien dit het geval is;
b. of aanvullende uitleg in de controleverklaring de kans op een verkeerd begrip kan verkleinen.

Indien de accountant tot de conclusie komt dat aanvullende uitleg in de controleverklaring de kans op een verkeerd begrip niet kan verkleinen, is op grond van Standaard 210 vereist dat de accountant de controleopdracht niet aanvaardt, tenzij hij hiertoe op grond van wet- of regelgeving verplicht is. Overeenkomstig Standaard 210 voldoet een overeenkomstig dergelijke wet- of regelgeving uitgevoerde controle niet aan de Standaarden. Bijgevolg neemt de accountant in de controleverklaring geen enkele verwijzing op naar het feit dat de controle overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd.[487]

'Vormt een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten' of 'geeft een getrouw beeld'

A28 Of de formulering 'vormt een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten', dan wel de formulering 'geeft een getrouw beeld' in een bepaald rechtsgebied wordt gebruikt, wordt bepaald door de wet- of regelgeving die de controle van financiële overzichten in dat rechtsgebied regelt, of door de algemeen aanvaarde praktijk in dat rechtsgebied. Indien de wet- of regelgeving vereist dat andere formuleringen worden gebruikt, heeft dit geen invloed op de in paragraaf 14 van deze Standaard beschreven vereiste dat de accountant de getrouwe weergave van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel evalueert.

Beschrijving van informatie die in de financiële overzichten wordt gepresenteerd

A29 In het geval van financiële overzichten die in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld, wordt in het oordeel van de accountant vermeld dat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, dan wel een getrouw beeld geven van de informatie waarvoor is voorzien dat deze in de financiële overzichten wordt gepresenteerd, bijvoorbeeld, in het geval van veel stelsels voor algemene doeleinden, de financiële positie van de entiteit aan het einde van de verslagperiode en de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit voor de afgesloten verslagperiode.

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de wijze waarop dit een effect kan hebben op het oordeel van de accountant

A30 De vermelding van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in het oordeel van de accountant is bedoeld om de gebruikers van de controleverklaring de nodige informatie te verschaffen over de context waarbinnen het oordeel van de accountant tot uitdrukking wordt gebracht; dit is niet bedoeld om de op grond van paragraaf 14 vereiste evaluatie te beperken. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt als volgt vermeld:
'... in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards'; of
'... in overeenstemming met de in rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes ...'.

A31 Indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving standaarden voor financiële verslaggeving alsmede voorschriften van wet- of regelgeving omvat, wordt het stelsel als volgt vermeld: '... in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards en de door de vennootschapswet van rechtsgebied X gestelde vereisten'. Standaard 210

[486] Standaard 200, paragraaf 20.
[487] Standaard 210, paragraaf 21.

behandelt omstandigheden waarin er conflicten optreden tussen de standaarden voor financiële verslaggeving en de door de wet- of regelgever gestelde vereisten.[488]

A32 Zoals in paragraaf A8 aangegeven, is het mogelijk dat financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met twee stelsels inzake financiële verslaggeving, die derhalve beide van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn. Bijgevolg neemt de accountant elk stelsel apart in overweging bij het vormen van zijn oordeel over de financiële overzichten, en verwijst hij in zijn oordeel in overeenstemming met de paragrafen 35–36 naar de beide stelsels als volgt:

a. indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met elk van de beide stelsels, individueel genomen, worden twee oordelen tot uitdrukking gebracht: dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met één van de van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving (bijvoorbeeld het nationale stelsel) en dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het andere van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (bijvoorbeeld de International Financial Reporting Standards). Deze oordelen kunnen afzonderlijk of in een enkele zin tot uitdrukking worden gebracht (bijvoorbeeld de financiële overzichten vormen een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met de in rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes en met de International Financial Reporting Standards);

b. indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met één van de stelsels maar niet met het andere stelsel, kan een goedkeurend oordeel worden gegeven dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het ene stelsel (bijvoorbeeld het nationale stelsel), maar een aangepast oordeel met betrekking tot het andere stelsel (bijvoorbeeld de International Financial Reporting Standards) overeenkomstig Standaard 705.

A33 Zoals in paragraaf A10 aangegeven, is het mogelijk dat in financiële overzichten wordt vermeld dat ze in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en dat daarnaast de mate van overeenstemming met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegelicht. Zoals in paragraaf A46 uiteengezet, wordt dergelijke aanvullende informatie omvat door het oordeel van de accountant aangezien ze niet duidelijk kan worden onderscheiden van de financiële overzichten:

a. indien de toelichting met betrekking tot het in overeenstemming zijn met het andere stelsel misleidend is, wordt een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht overeenkomstig Standaard 705;

b. indien de toelichting niet misleidend is, maar de accountant van oordeel is dat ze van een dusdanig belang is dat ze fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten, wordt een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden toegevoegd overeenkomstig Standaard 706, waarbij de aandacht wordt gevestigd op de toelichting.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden (Zie Par. 38-39)

A34 In bepaalde rechtsgebieden kan de accountant naast zijn verantwoordelijkheid op grond van de Standaarden om te rapporteren over de financiële overzichten ook aanvullende verantwoordelijkheden hebben om over overige aangelegenheden te rapporteren. Zo is het mogelijk dat de accountant wordt gevraagd te rapporteren over bepaalde aangelegenheden indien zij in de loop van de controle van de financiële overzichten onder zijn aandacht komen. Ook is het mogelijk dat de accountant wordt gevraagd te rapporteren over aanvullende specifieke werkzaamheden, of om een oordeel tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden, zoals de adequaatheid van de administratie en vastleggingen. Controlestandaarden in het specifieke rechtsgebied verschaffen vaak leidraden over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot specifieke aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden in dat rechtsgebied.

A35 In sommige gevallen is het mogelijk dat de relevante wet- of regelgeving vereist of toestaat dat de accountant over deze overige verantwoordelijkheden rapporteert in de controleverklaring over de financiële overzichten. In andere gevallen kan het vereist of toegestaan zijn dat de accountant daarover rapporteert in een afzonderlijke verklaring.

A36 Deze overige rapporteringsverantwoordelijkheden worden behandeld in een aparte sectie van de controleverklaring teneinde op duidelijke wijze het onderscheid te maken tussen deze verantwoordelijkheden en de verantwoordelijkheid van de accountant op grond van de Standaarden om over de financiële overzichten te rapporteren. In het geval dit relevant is, kan deze sectie (een) subtitel(s) bevatten die de inhoud van de paragraaf (paragrafen) over de overige rapporteringsverantwoordelijkheden beschrijft (beschrijven).

[488] Standaard 210, paragraaf 18.

A36A *Op grond van de wettelijke verplichting ingevolge artikel 2:393 lid 5 onder f BW dient de accountant in de controleverklaring een oordeel te geven over de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening zoals vereist in artikel 2:391 lid 4 BW.*

Handtekening door de accountant (Zie Par. 40)

A37 De handtekening van de accountant wordt geplaatst hetzij in naam van het auditkantoor, in persoonlijke naam van de accountant, hetzij beide, naargelang passend voor het specifieke rechtsgebied. Naast de handtekening van de accountant, kan in bepaalde rechtsgebieden van de accountant worden vereist om in de controleverklaring zijn professionele accountancy-titel te vermelden dan wel het feit te vermelden dat de accountant of het kantoor, naargelang passend, erkend is door de passende instantie die in dat rechtsgebied de vergunningen verstrekt.

Datum van de controleverklaring (Zie Par. 41)

A38 De datum van de controleverklaring informeert de gebruikers van de controleverklaring dat de accountant rekening heeft gehouden met de effecten van gebeurtenissen en transacties waarvan hij kennis heeft gekregen en die tot op die datum hebben plaatsgevonden. De verantwoordelijkheid van de accountant voor gebeurtenissen en transacties na de datum van de controleverklaring wordt behandeld in Standaard 560.[489]

A39 Omdat het oordeel van de accountant betrekking heeft op de financiële overzichten en de financiële overzichten onder de verantwoordelijkheid van het management vallen, is de accountant niet in een positie om te concluderen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen totdat informatie is verkregen die aantoont dat alle overzichten die samen de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld en het management de verantwoordelijkheid daarvoor heeft aanvaard.

A40 In sommige rechtsgebieden wijst de wet- of regelgeving de personen of instanties (bijvoorbeeld de bestuurders) aan die verantwoordelijk zijn voor het concluderen dat alle overzichten die samen de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld, en specificeert de wet- of regelgeving het noodzakelijke goedkeuringsproces. In dergelijke gevallen wordt informatie verkregen die deze goedkeuring vóór het dateren van de verklaring over de financiële overzichten aantoont. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces evenwel niet voorgeschreven in wet- of regelgeving. In dergelijke gevallen wordt overwogen welke procedures de entiteit volgt bij het opstellen en finaliseren van haar financiële overzichten in het licht van haar management- en governancestructuren, om te bepalen welke personen of welke instantie bevoegd is om te concluderen dat alle overzichten die samen de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld. In sommige gevallen specificeert de wet- of regelgeving op welk moment in het proces van verslaggeving over de financiële overzichten de controle geacht wordt te zijn afgerond.

A41 In sommige rechtsgebieden is de finale goedkeuring van de financiële overzichten door de aandeelhouders vereist alvorens de financiële overzichten op publieke wijze bekend worden gemaakt. In deze rechtsgebieden is de finale goedkeuring door aandeelhouders niet noodzakelijk voor de accountant om te concluderen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. De goedkeuringsdatum van de financiële overzichten in het kader van Standaarden is de eerdere datum waarop de personen met de erkende bevoegdheid bepalen dat alle overzichten waaruit de financiële overzichten bestaan, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld en dat de personen met erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij daarvoor verantwoordelijk zijn.

Controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving (Zie Par. 43)

A42 In Standaard 200 wordt uiteengezet dat van de accountant mogelijk vereist wordt dat hij naast de Standaarden ook de door wet- of regelgever gestelde vereisten naleeft.[490] Als dit het geval is, kan de accountant verplicht zijn om in de controleverklaring een opmaak of formulering te gebruiken die verschilt van hetgeen in deze Standaard wordt beschreven. Zoals in paragraaf 4 uiteengezet, bevordert consistentie in de controleverklaring, indien de controle overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd, de geloofwaardigheid in de wereldwijde markt door het gemakkelijker herkenbaar maken van die controles die in overeenstemming met wereldwijd erkende standaarden zijn uitgevoerd. Indien de verschillen tussen de door de wet- of regelgever gestelde vereisten en de Standaarden alleen betrekking hebben op de opmaak en formulering van de controleverklaring en ten minste elk van de in paragraaf 43(a)(i) genoemde elementen in de

[489] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 10-17
[490] Standaard 200, paragraaf A55.

controleverklaring zijn opgenomen, is het mogelijk dat de controleverklaring naar de International Standards on Auditing verwijst. Bijgevolg wordt de accountant in dergelijke omstandigheden geacht de vereisten van de Standaarden te hebben nageleefd, zelfs als de in de controleverklaring gebruikte opmaak en formulering worden gespecificeerd door de rapporteringsvereisten gesteld door de wet- of regelgeving.

roll

Indien specifieke vereisten gesteld in een bepaald rechtsgebied niet in strijd zijn met de Standaarden, draagt de toepassing van de in deze Standaard gebruikte opmaak en formulering ertoe bij dat de gebruikers van de controleverklaring de controleverklaring gemakkelijker herkennen als een verklaring over een controle die overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd. (Standaard 210 behandelt omstandigheden waarin wet- of regelgeving de opmaak of formulering van de controleverklaring voorschrijft in termen die op significante wijze verschillen van de vereisten van de Standaarden.)

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig zowel andere controlestandaarden als de NV COS (Zie Par. 44)

A43 De accountant kan in de controleverklaring verwijzen naar het feit dat de controle is uitgevoerd overeenkomstig zowel de NV COS als de andere controlestandaarden indien de accountant naast de relevante nationale controlestandaarden ook elk van de voor de controle relevante Standaarden naleeft.[491]

A44 Een verwijzing naar zowel de NV COS als de andere controlestandaarden is niet passend als er een conflict is tussen de vereisten in de NV COS en die in de andere controlestandaarden dat de accountant ertoe zou brengen een ander oordeel te vormen of een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden niet op te nemen die in de gegeven omstandigheden door de *NV COS vereist is*. Zo verbieden bepaalde nationale controlestandaarden de accountant om een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen om de nadruk te leggen op een probleem inzake continuïteit, terwijl Standaard 570 vereist dat de accountant in dergelijke omstandigheden een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden toevoegt.[492] In een dergelijk geval verwijst de controleverklaring alleen naar de controlestandaarden (hetzij de NV COS, hetzij de andere controlestandaarden) overeenkomstig welke de controleverklaring is opgesteld.

Aanvullende informatie gepresenteerd met de financiële overzichten (Zie Par. 46 en 47)

A45 In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat de entiteit op grond van wet- of regelgeving of standaarden verplicht is of vrijwillig kan kiezen om samen met de financiële overzichten aanvullende informatie te presenteren die niet door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is vereist. Zo is het mogelijk dat aanvullende informatie wordt gepresenteerd om de gebruikers meer inzicht te verschaffen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of om nadere uitleg te geven over specifieke elementen van de financiële overzichten. Dergelijke informatie wordt gewoonlijk gepresenteerd in aanvullende bijlagen of als aanvullende toelichtingen.

A46 Het oordeel van de accountant omvat aanvullende informatie die niet op duidelijke wijze van de financiële overzichten kan worden onderscheiden vanwege de aard ervan en de wijze waarop ze is gepresenteerd. Dit zou bijvoorbeeld het geval zijn als de toelichtingen op de financiële overzichten een uitleg omvatten van de mate waarin de financiële overzichten in overeenstemming zijn met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving. Het oordeel van de accountant zou tevens toelichtingen of aanvullende bijlagen omvatten waarnaar in de financiële overzichten wordt verwezen.

A47 In de inleidende paragraaf van de controleverklaring hoeft niet specifiek te worden verwezen naar de aanvullende informatie die door het oordeel van de accountant is omvat indien de in de inleidende paragraaf opgenomen verwijzing naar de toelichtingen in de beschrijving van de overzichten die samen de financiële overzichten vormen, volstaat.

A48 Het is mogelijk dat wet- of regelgeving niet vereist dat de aanvullende informatie wordt gecontroleerd, en het management kan besluiten de accountant niet te vragen de aanvullende informatie op te nemen in de reikwijdte van de controle van de financiële overzichten.

A49 De evaluatie door de accountant van de vraag of niet-gecontroleerde aanvullende informatie is gepresenteerd op een wijze die zou kunnen worden opgevat als zijnde omvat door het oordeel van de accountant omvat bijvoorbeeld de vraag waar die informatie is gepresenteerd in relatie tot de financiële overzichten en eventuele gecontroleerde aanvullende informatie en of ze op

---

[491] Standaard 200, paragraaf A56.
[492] Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 19.

duidelijke wijze als ‘niet-gecontroleerd’ is aangeduid.

A50 Het management zou de presentatie van niet-gecontroleerde aanvullende informatie die zou kunnen worden opgevat als zijnde omvat door het oordeel van de accountant, kunnen wijzigen, bijvoorbeeld door:

a. eventuele verwijzingen vanuit de financiële overzichten naar niet-gecontroleerde aanvullende bijlagen of niet-gecontroleerde toelichtingen te verwijderen, zodat de scheiding tussen de gecontroleerde en de niet-gecontroleerde informatie voldoende duidelijk is;
b. de niet-gecontroleerde aanvullende informatie buiten de financiële overzichten te plaatsen of, indien dat in de gegeven omstandigheden niet mogelijk is, ten minste de niet-gecontroleerde toelichtingen aan het einde van de vereiste toelichtingen op de financiële overzichten te plaatsen en duidelijk aan te geven dat zij niet gecontroleerd zijn. Niet-gecontroleerde toelichtingen die tussen de gecontroleerde toelichtingen worden gevoegd, kunnen verkeerd worden geïnterpreteerd als zijnde gecontroleerd.

A51 Het feit dat aanvullende informatie niet gecontroleerd is, ontheft de accountant niet van zijn verantwoordelijkheid om die informatie te lezen teneinde van materieel belang zijnde inconsistenties met de gecontroleerde financiële overzichten te identificeren. De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot niet-gecontroleerde aanvullende informatie zijn consistent met die welke in Standaard 720 zijn beschreven.[493]

Bijlage: voorbeeldteksten van controleverklaringen over financiële overzichten (Zie Par. A14)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende financiële overzichten wordt verwezen naar HRA deel 3.

[493] Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen*.

702N Aanvullingen met betrekking tot het rapporteren bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bij een organisatie van openbaar belang

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de vorm en inhoud van de controleverklaring die wordt uitgebracht als resultaat van een controle van een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bij een organisatie van openbaar belang (oob) welke gecontroleerd wordt in overeenstemming met artikel 2:393, van het burgerlijk wetboek. (Zie Par. A1)

2 Deze Standaard geeft aanvullingen op de Standaarden 260, 570, 700, 705 en 706. Waar een vereiste in deze Standaard in tegenspraak is met de genoemde Standaarden, prevaleert de vereiste in deze Standaard. (Zie Par. A2)

3 Met deze Standaard wordt geregeld dat oob's in Nederland een uitgebreidere controleverklaring krijgen bij financiële overzichten over boekjaren die afsluiten op of na 15 december 2014. Uitgangspunt bij deze uitgebreidere controleverklaring zijn:
- de voorgestelde ISA Standaarden zoals die naar aanleiding van de IAASB vergadering in september 2014 zijn voorgelegd aan de PIOB;
- elementen uit artikel 10 van de 'VERORDENING (EU) Nr. 537/2014 VAN HET EUROPEES PARLEMENT EN DE RAAD van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie';
- specifiek Nederlandse elementen op grond van discussies met de politiek en met andere stakeholders; en
- ontwikkelingen in het Verenigd Koninkrijk waar sinds 2013 een verplichting bestaat voor een uitgebreidere controleverklaring bij beursfondsen. (Zie Par. A3)

4 Deze Standaard is van toepassing op de controleverklaring die wordt uitgebracht als resultaat van een controle van een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bij een oob. Deze Standaard kan worden toegepast bij de controleverklaringen van andere entiteiten. Als deze Standaard wordt toegepast voor de controleverklaring bij andere entiteiten dan moeten alle vereisten, met uitzondering van de vereisten in de paragrafen 16–24 en 29, verplicht worden toegepast.

Ingangsdatum

5 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*[494]

Doelstelling

6 De doelstellingen van de accountant zijn om:
a. de verklaring zodanig te structureren dat de belangrijkste zaken eerst worden vermeld;
b. meer inzicht te geven in zijn controle onder andere door het vermelden van de kernpunten van de controle, de materialiteit en de reikwijdte van een groepscontrole in aanvulling op de vereisten met betrekking tot de controleverklaring zoals vereist in Standaard 700; (Zie Par. A3);
c. de controleverklaring entiteit-specifiek te maken.

Definities

7 *Kernpunten van de controle* – Aangelegenheden die in de professionele oordeelsvorming van de accountant het meest significant waren in de controle van de financiële overzichten van de huidige controleperiode. Kernpunten van de controle worden geselecteerd uit de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de personen belast met governance.

Vereisten

Controleverklaring bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bij een organisatie van openbaar belang

8 De controleverklaring dient op schrift te worden gesteld en de volgende elementen te bevatten. (Zie Par. A4)

[494] Hier wordt gedoeld op de slotbepalingen van de NV COS. In deze bepalingen zal worden opgenomen dat de verklaring verplicht is voor oob's voor boekjaren die afsluiten op of na 15 december 2014.

Titel

9 De accountant dient de controleverklaring een titel te geven die duidelijk aangeeft dat het een verklaring van een onafhankelijke accountant betreft.

Geadresseerde

10 De accountant dient de controleverklaring te adresseren zoals vereist is in de omstandigheden van de opdracht.

Oordeel

11 De accountant dient in de controleverklaring een eerste sectie met als titel *Ons oordeel* op te nemen.

Paragraaf betreffende een onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit

12 Indien er sprake is van een onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit, dient de accountant een aparte paragraaf *Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit* op te nemen direct na het oordeel.

Basis voor het oordeel

13 De accountant dient in de controleverklaring direct na de sectie *Ons oordeel* en waar van toepassing na de sectie *Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit* een sectie met als titel *De basis voor ons oordeel* op te nemen.
14 De accountant dient in de controleverklaring zijn onafhankelijkheid te bevestigen en nader toe te lichten.

Basis voor het aangepaste oordeel

15 Indien er sprake is van een andere dan een goedkeurende verklaring, dient de accountant in de controleverklaring de titel van de sectie *De basis voor ons oordeel* naar gelang passend te vervangen door *De basis voor ons oordeel met beperking;De basis voor ons afkeurend oordeel* of *De basis voor onze oordeelonthouding* en hierin de onderbouwing van het aangepaste oordeel toe te lichten.

Materialiteit

16 De accountant dient in de controleverklaring de gehanteerde materialiteit van de financiële overzichten als geheel en de wijze waarop deze is bepaald uiteen te zetten. De accountant dient te beschrijven dat hij rekening houdt met kwantitatieve en kwalitatieve aspecten van materialiteit.

Reikwijdte van de groepscontrole

17 De accountant dient aan te geven hoe hij de controle van groepsonderdelen heeft uitgevoerd, voor zover van toepassing.

Kernpunten van de controle

18 De accountant dient de kernpunten van de controle te communiceren in de context van het geven van een oordeel bij de financiële overzichten als geheel. Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring is geen:
   a. vervanging voor toelichtingen in de financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving vereist zijn van het management of die anders noodzakelijk zijn voor het getrouwe beeld;
   b. vervanging voor een aangepast oordeel in overeenstemming met Standaard 705;
   c. vervanging voor het rapporteren in overeenstemming met Standaard 570 als er een materiële onzekerheid bestaat die gerelateerd is aan gebeurtenissen of omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan over het vermogen van de entiteit om haar activiteiten in continuïteit voort te zetten; of
   d. apart oordeel over individuele aangelegenheden.
19 De accountant dient in de inleidende tekst van de sectie *Kernpunten van de controle* het volgende weer te geven:
   a. de kernpunten van de controle zijn die aangelegenheden die in de professionele oordeels-

vorming van de accountant het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten; en
b. dat deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van de controle van de financiële overzichten als geheel en in het vormen van het oordeel van de accountant hierover en de accountant verschaft geen apart oordeel over deze aangelegenheden.

20 De accountant dient uit de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de personen belast met governance, die aangelegenheden te bepalen die significante aandacht van de accountant vereisten bij de uitvoering van de controle. Bij de bepaling van kernpunten dient de accountant het volgende in acht te nemen:
a. gebieden met een verhoogd dan wel significant risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten of fraude;
b. significante oordeelsvormingen van de accountant in relatie tot gebieden in de financiële overzichten die significante oordeelsvormingen van het management betroffen inclusief schattingen met een hoge schattingsonzekerheid; of
c. het effect op de controle van significante gebeurtenissen of transacties die gedurende de periode hebben plaatsgevonden.

21 De accountant dient elk kernpunt van de controle te beschrijven met een apart subkopje onder de sectie *Kernpunten van de controle*.

22 De accountant dient de volgende elementen te beschrijven met betrekking tot een kernpunt:
- een beschrijving van het kernpunt;
- een samenvatting van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
- indien relevant, belangrijke opmerkingen met betrekking tot de kernpunten; en
- indien relevant, een verwijzing naar toelichting of vermelding in de jaarstukken.

23 Als de accountant bepaalt dat er afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de entiteit en de controle geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren, dient de accountant dit te vermelden in de sectie *Kernpunten van de controle*.

24 De accountant dient elk kernpunt van de controle te beschrijven in de controleverklaring tenzij:
a. wet- of regelgeving zich verzet tegen openbaarmaking van de aangelegenheid;
b. in buitengewoon zeldzame omstandigheden de accountant bepaalt dat een aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring omdat het beschrijven hiervan voor het maatschappelijk verkeer zou leiden tot nadelige gevolgen die groter zijn dan de toegevoegde waarde van het beschrijven. Deze situatie doet zich niet voor indien de gecontroleerde entiteit publiekelijk beschikbare informatie verstrekt heeft over de aangelegenheid.

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden

25 Indien er sprake is van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of overige aangelegenheden dient de accountant deze op te nemen in een aparte sectie.

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen

26 De accountant dient in de controleverklaring de verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen te beschrijven. Hierin komt ten minste aan de orde:
a. verantwoordelijkheid voor het opstellen van de jaarrekening inclusief interne beheersing;
b. verantwoordelijkheid voor het opmaken van de jaarrekening op basis van de continuïteitsveronderstelling en toelichten van materiële onzekerheden.

Verantwoordelijkheden van de accountant

27 De accountant dient in de controleverklaring zijn verantwoordelijkheden te beschrijven. Een deel van deze verantwoordelijkheden kan worden opgenomen in een bijlage bij de controleverklaring of er kan hiervoor verwezen worden naar de website van de NBA. In deze beschrijving komen ten minste aan de orde:
a. verantwoordelijkheid voor de controle en het oordeel;
b. vermelden dat een redelijke mate van zekerheid een hoge maar geen absolute mate van zekerheid inhoudt;
c. vermelden dat de accountant professionele oordeelsvorming toepast en een professioneel kritische instelling hanteert;
d. beschrijving van een controle door aan te geven wat de verantwoordelijkheden van een accountant zijn:
   1. het inschatten van risico’s van een afwijking van materieel belang inclusief fraude en het bepalen van werkzaamheden om op deze risico’s in te spelen;
   2. het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing;
   3. het evalueren van de grondslagen voor financiële verslaggeving;
   4. het vaststellen van de aanvaardbaarheid van de continuïteitsveronderstelling en het

benadrukken van materiële onzekerheden omtrent de continuïteit zoals uiteengezet door het bestuur in de toelichting van de jaarrekening;
5. het evalueren van de presentatie van de jaarrekening;
6. het evalueren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft;
7. communicatie met de met governance belaste personen;
8. bevestiging van naleving van de ethische voorschriften;
9. het bespreken en bepalen van de kernpunten van de controle.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden

28 De accountant dient de overige rapporteringsverantwoordelijkheden te behandelen in een aparte paragraaf.
29 De accountant dient tenminste de volgende onderwerpen op te nemen in de controleverklaring:
- door wie is de accountant benoemd;
- datum van benoeming en periode van totale ononderbroken opdracht.

Handtekening van de accountant

30 De accountant dient in de controleverklaring zijn naam te vermelden en deze te ondertekenen.

Datum van de controleverklaring

31 De accountant dient de controleverklaring te dateren.

Adres van de accountant

32 De accountant dient in de controleverklaring de naam te vermelden van de locatie in het rechtsgebied waar de accountant kantoor houdt.

Geen kernpunten van de controle en aanpassing controleverklaring bij oordeelonthouding

33 De accountant dient geen kernpunten van de controle op te nemen in de controleverklaring wanneer hij een oordeelonthouding verstrekt.
34 Wanneer de accountant een oordeelonthouding verstrekt vanwege de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij conform Standaard 705, paragraaf 27 de inleidende tekst aan te passen en de paragraaf inzake zijn verantwoordelijkheden. Dan is paragraaf 27 van deze Standaard niet van toepassing.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

A1 De in de Standaard genoemde volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden wordt in het burgerlijk wetboek aangeduid als de jaarrekening. (Zie Par. 1)
A2 Deze Standaard is een tijdelijke Standaard. Zodra de herziene ISA’s 260, 570, 700, 705 en 706 en de nieuwe standaard 701 van de IAASB worden opgenomen in de NV COS, zal deze Standaard worden ingetrokken of aangepast. Dit zal naar verwachting eind 2015 gebeuren voor boekjaren die eindigen op of na 15 december 2015. (Zie Par. 2)
A3 Met deze Standaard vindt een vroegtijdige implementatie plaats van de uitgebreidere controleverklaring in Nederland. Hierbij is aansluiting gezocht bij de ontwikkelingen in de IAASB en de EU. Daarnaast zijn specifiek Nederlandse aspecten toegevoegd op grond van de discussies in de politiek en de regelgeving in de UK. Bij het toepassen van deze Standaarden wordt accountants geadviseerd kennis te nemen van de voorgestelde ISA’s 260, 570, 700, 701, 570 en 705 van de IAASB en ISA (UK and Ireland) 700 van de FRC. De NBA zal de in haar optiek relevante informatie opnemen op haar website. (Zie Par. 3)

Voorbeeldtekst

A4 In de bijlage is een voorbeeld van een verklaring ter illustratie opgenomen. (Zie Par. 8)

Bijlage: Voorbeeld van een Nederlandse controleverklaring voor organisaties van openbaar belang voor boekjaren die afsluiten op of na 15 december 2014

Deze verklaring is gebaseerd op de volgende uitgangspunten:
- het boekjaar is gelijk aan het kalenderjaar;
- er is sprake van de controle van een groep;
- de geconsolideerde jaarrekening wordt opgemaakt op basis van EU-IFRS, de enkelvoudige op basis van Titel 9 boek 2 BW;



- er is sprake van een vennootschap;
- er is sprake van een raad van commissarissen die optreedt als opdrachtgever van de accountant.

Er zijn verschillende blokken gebruikt in deze tekst:
- Tekst zonder tekens: Gestandaardiseerde tekst;
- Tekst tussen ***: tekst die specifiek gemaakt kan worden;
- Tekst tussen <<< >>>: tekst die naar een bijlage kan of waarvoor verwezen kan worden naar de website van de NBA.

NB: de verklaring moet entiteit specifiek worden gemaakt conform Standaard 702N paragraaf 6c.

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT

*** Aan: De aandeelhouders en de raad van commissarissen van ABC N.V. ***

Verklaring over de jaarrekening *201x*

Ons oordeel

Wij hebben de jaarrekening *201X van* ABC N.V. (de vennootschap) te *vestigingsplaats* gecontroleerd. De jaarrekening omvat de geconsolideerde en de enkelvoudige jaarrekening.

Naar ons oordeel:
- geeft de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en samenstelling van het vermogen van ABC N.V. op *31 december 201X* en van het resultaat en de kasstromen over *201X*, in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards zoals aanvaard binnen de Europese Unie (EU-IFRS) en met Titel 9 Boek 2 BW;
- geeft de enkelvoudige jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en samenstelling van het vermogen van ABC N.V. op *31 december 201X* en van het resultaat over *201X* in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW.

De geconsolideerde jaarrekening bestaat uit:
1. de geconsolideerde balans per *31 december 201X*;
2. de volgende overzichten over *201X*: de geconsolideerde winst-en-verliesrekening, het geconsolideerde overzicht van gerealiseerde en niet- gerealiseerde resultaten, het geconsolideerde mutatieoverzicht eigen vermogen en het geconsolideerde kasstroomoverzicht; en
3. de toelichting met een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving en overige toelichtingen.

De enkelvoudige jaarrekening bestaat uit:
1. de enkelvoudige balans per *31 december 201X*;
2. de enkelvoudige winst-en-verliesrekening over *201X*; en
3. de toelichting met een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving en overige toelichtingen.

De basis voor ons oordeel

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie ‘Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening’.

Wij zijn onafhankelijk van ABC N.V. zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

***** Materialiteit**

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze jaarrekening nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.

Op basis van onze professionele oordeelsvorming hebben wij de materialiteit voor de jaarrekening als geheel bepaald op *€ X*. De materialiteit is gebaseerd op *... (nader in te vullen % van de relevante benchmark b.v. winst, omzet of andere criteria)*. Wij houden ook rekening met afwijkingen en/of mogelijke afwijkingen die naar onze mening voor de gebruikers van de jaarrekening om kwalitatieve redenen materieel zijn. Wij zijn met de raad van commissarissen overeengekomen dat wij aan de raad tijdens onze controle geconstateerde afwijkingen boven de *€ Y* rapporteren alsmede kleinere afwijkingen die naar onze mening om kwalitatieve redenen relevant zijn.

Reikwijdte van de groepscontrole

ABC N.V. staat aan het hoofd van een groep van entiteiten. De financiële informatie van deze groep is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van ABC N.V.

Gegeven onze eindverantwoordelijkheid voor het oordeel zijn wij verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. In dit kader hebben wij de aard en omvang bepaald van de uit te voeren werkzaamheden voor de groepsonderdelen. Bepalend hierbij zijn de omvang en/of het risicoprofiel van de groepsonderdelen of de activiteiten. Op grond hiervan hebben wij de groepsonderdelen geselecteerd waarbij een controle of beoordeling van de volledige financiële informatie of specifieke posten noodzakelijk was.

De groepscontrole heeft zich met name gericht op de significante onderdelen *... [uitleggen wat dit betreft: significante onderdelen zoals bedoeld op grond van Standaard 600. Bijvoorbeeld groepsonderdelen in specifieke landen, groepsonderdelen met significante risico's inzake waardering of complexe activiteiten]*. Bij de onderdelen *aaa* en *bbb* hebben wij zelf controlewerkzaamheden uitgevoerd. Wij hebben gebruik gemaakt van andere accountants bij de controle van onderdeel *ccc*. Bij andere onderdelen hebben wij beoordelingswerkzaamheden of specifieke controlewerkzaamheden uitgevoerd.

Door bovengenoemde werkzaamheden bij (groeps)onderdelen, gecombineerd met aanvullende werkzaamheden op groepsniveau, hebben wij voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de groep verkregen om een oordeel te geven over de geconsolideerde jaarrekening.

De kernpunten van onze controle

In de kernpunten van onze controle beschrijven wij zaken die naar ons professionele oordeel het meest belangrijk waren tijdens onze controle van de jaarrekening. De kernpunten van onze controle hebben wij met de raad van commissarissen gecommuniceerd, maar vormen geen volledige weergave van alles wat is besproken.

Wij hebben onze controlewerkzaamheden met betrekking tot deze kernpunten bepaald in het kader van de jaarrekeningcontrole als geheel. Onze bevindingen ten aanzien van de individuele kernpunten moeten in dat kader worden bezien en niet als afzonderlijke oordelen over deze kernpunten.

De beschrijving van een kernpunt bevat de volgende elementen:*
- *een beschrijving van het kernpunt;*
- *een samenvatting van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;*
- *indien relevant, belangrijke opmerkingen met betrekking tot de kernpunten; en*
- *indien relevant, een verwijzing naar toelichting of vermelding in de jaarstukken.*

*Praktijkvoorbeelden zullen op de website van de NBA beschikbaar worden gesteld. ***

Verantwoordelijkheden van het bestuur en de raad van commissarissen voor de jaarrekening

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opmaken en het getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met EU-IFRS en met Titel 9 Boek 2 BW, alsmede voor het opstellen van het jaarverslag in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW. In dit kader is het bestuur verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opmaken van de jaarrekening mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het opmaken van de jaarrekening moet het bestuur afwegen of de onderneming in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Op grond van genoemde verslaggevingsstelsels moet het bestuur de jaarrekening opmaken op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuur het voornemen heeft om de vennootschap te liquideren of de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is. Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden

waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten in de jaarrekening.

De raad van commissarissen is verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de vennootschap.

Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle fouten en fraude ontdekken.

<<< Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico's bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit;
- het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen die daarover in de jaarrekening staan;
- het vaststellen dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen in de jaarrekening. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een onderneming haar continuïteit niet langer kan handhaven;
- het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening en de daarin opgenomen toelichtingen; en
- het evalueren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de onderliggende transacties en gebeurtenissen.

Wij communiceren met de raad van commissarissen onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Wij bevestigen aan de raad van commissarissen dat wij de relevante ethische voorschriften over onafhankelijkheid hebben nageleefd. Wij communiceren ook met de raad over alle relaties en andere zaken die redelijkerwijs onze onafhankelijkheid kunnen beïnvloeden en over de daarmee verband houdende maatregelen om onze onafhankelijkheid te waarborgen.

Wij bepalen de kernpunten van onze controle van de jaarrekening op basis van alle zaken die wij met de raad van commissarissen hebben besproken. Wij beschrijven deze kernpunten in onze controleverklaring, tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving of in buitengewoon zeldzame omstandigheden wanneer het niet vermelden in het belang van het maatschappelijk verkeer is. >>>

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

Verklaring betreffende het jaarverslag en de overige gegevens

Wij vermelden op basis van de wettelijke verplichtingen onder Titel 9 Boek 2 BW (betreffende onze verantwoordelijkheid om te rapporteren over het jaarverslag en de overige gegevens):



- at wij geen tekortkomingen hebben geconstateerd naar aanleiding van het onderzoek of het jaarverslag, voor zover wij dat kunnen beoordelen, overeenkomstig Titel 9 Boek 2 BW is opgesteld, en of de door Titel 9 Boek 2 BW vereiste overige gegevens zijn toegevoegd;
- at het jaarverslag, voor zover wij dat kunnen beoordelen, verenigbaar is met de jaarrekening.

Benoeming

Wij zijn door de raad van commissarissen op *dd-mm-jj* benoemd als accountant van ABC N.V. vanaf de controle van het boekjaar *XXXX* en zijn sinds die datum tot op heden de externe accountant.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

705 Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om een passende verklaring af te geven in omstandigheden waarin de accountant, bij het vormen van een oordeel overeenkomstig Standaard 700[495], tot de conclusie komt dat een aanpassing van het oordeel van de accountant over de financiële overzichten noodzakelijk is.

Soorten aangepaste oordelen

2 Deze Standaard stelt drie soorten aangepaste oordelen vast: een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel en een oordeelonthouding. De beslissing welke soort aangepast oordeel passend is, hangt af van: (Zie Par. A1)
   a. de aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt, dat wil zeggen de vraag of de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten of, in het geval van een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten; en
   b. de oordeelsvorming van de accountant over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen van de aangelegenheid op de financiële overzichten.

Ingangsdatum

3 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

4 De doelstelling van de accountant is het duidelijk tot uitdrukking brengen van een op passende wijze aangepast oordeel over de financiële overzichten dat noodzakelijk is als:
   a. de accountant op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie komt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of
   b. de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.

Definities

5 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
   a. *met een diepgaande invloed* – Een term die binnen de context van afwijkingen wordt gebruikt voor het beschrijven van de gevolgen voor de financiële overzichten van afwijkingen of van de mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten van eventuele afwijkingen die niet zijn gedetecteerd als gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Gevolgen met een diepgaande invloed op de financiële overzichten zijn die welke, op grond van de oordeelsvorming van de accountant:
   1. niet beperkt zijn tot specifieke elementen, rekeningen of posten van de financiële overzichten;
   2. indien ze wel daartoe beperkt zijn, een substantieel deel van de financiële overzichten vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen; of
   3. met betrekking tot toelichtingen, van fundamenteel belang zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.
   b. *aangepast oordeel* – Een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding.

Vereisten

Omstandigheden waarin een aanpassing van het oordeel van de accountant vereist is

6 De accountant dient het oordeel in de controleverklaring aan te passen wanneer:
   a. hij op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie komt dat de financiële

[495] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.*

overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of (Zie Par. A2, A3, A4, A5, A6 en A7)
b. de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. (Zie Par. A8, A9, A10, A11 en A12)

Het bepalen van het soort aanpassing van het oordeel van de accountant

Oordeel met beperking

7 De accountant dient een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen wanneer:
a. hij, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, tot de conclusie komt dat afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn voor maar geen diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten; of
b. hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren maar tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten van materieel belang kunnen zijn maar geen diepgaande invloed kunnen hebben.

Afkeurend oordeel

8 De accountant dient een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen als hij, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, tot de conclusie komt dat afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk zowel van materieel belang zijn voor als een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten.

Oordeelonthouding

9 De accountant dient een oordeelonthouding te formuleren als hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren en de accountant tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten zowel van materieel belang kunnen zijn als een diepgaande invloed zouden kunnen hebben.
10 De accountant dient een oordeelonthouding te formuleren als, in uiterst zeldzame omstandigheden waarin meerdere onzekerheden meespelen, hij tot de conclusie komt dat, ondanks het feit dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot elk van de afzonderlijke onzekerheden, het niet mogelijk is een oordeel over de financiële overzichten te vormen vanwege de mogelijke interactie tussen de onzekerheden en het mogelijke cumulatieve effect ervan op de financiële overzichten.

Gevolgen van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege een door het management opgelegde beperking nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard

11 Als de accountant na het aanvaarden van de opdracht zich ervan bewust wordt dat het management een beperking in de reikwijdte van de controle heeft opgelegd die volgens de accountant waarschijnlijk zal leiden tot de noodzaak om een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen of om een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren, dient de accountant het management te verzoeken de beperking op te heffen.
12 Indien het management de in paragraaf 11 genoemde beperking weigert op te heffen, dient de accountant deze aangelegenheid mee te delen aan de met governance belaste personen, tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, en dient hij na te gaan of het mogelijk is alternatieve werkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.
13 Indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij de implicaties hiervan als volgt te bepalen:
a. indien de accountant tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten van materieel belang zouden kunnen zijn maar geen diepgaande invloed zouden kunnen hebben, dient hij een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen; of
b. indien de accountant tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten zowel van materieel belang zouden kunnen zijn als een diepgaande invloed zouden kunnen hebben zodat een oordeel met beperking niet adequaat zou zijn om de ernst van de situatie over te brengen, dient hij:
1. de controleopdracht terug te geven, indien dit overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving praktisch uitvoerbaar en mogelijk is; of (Zie Par. A13 en)

2. indien het teruggeven van de controleopdracht vóór het uitbrengen van de controleverklaring niet praktisch uitvoerbaar of mogelijk is, een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren.

14 Indien de accountant de controleopdracht teruggeeft zoals beschreven in paragraaf 13(b)(i), dient hij, alvorens hij de opdracht teruggeeft, alle aangelegenheden met betrekking tot tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen die tot een aanpassing van het oordeel zouden hebben geleid aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A15)

Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of oordeelonthouding

15 Als de accountant het noodzakelijk acht een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding over de financiële overzichten als geheel tot uitdrukking te brengen, dient de controleverklaring niet tevens een goedkeurend oordeel met betrekking tot hetzelfde stelsel inzake financiële verslaggeving over een enkel financieel overzicht of over een of meer specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht te bevatten. In deze omstandigheden zou het opnemen van een dergelijk goedkeurend oordeel in dezelfde verklaring[496] in tegenspraak zijn met het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding van de accountant over de financiële overzichten als geheel. (Zie Par. A16)

Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast

Paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing

16 Wanneer de accountant het oordeel over de financiële overzichten aanpast, dient hij, naast de specifieke elementen die op grond van Standaard 700 vereist zijn, tevens een paragraaf in de controleverklaring op te nemen die een beschrijving geeft van de aangelegenheid die tot de aanpassing heeft geleid. De accountant dient deze paragraaf direct vóór de oordeelsparagraaf in de controleverklaring te plaatsen en dient de titel *Onderbouwing van het oordeel met beperking*, *Onderbouwing van het afkeurend oordeel*, of *Onderbouwing van de oordeelonthouding*, naargelang passend, te gebruiken. (Zie Par. A17)

17 Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met specifieke bedragen in de financiële overzichten (met inbegrip van kwantitatieve toelichtingen), dient de accountant in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing een beschrijving en kwantificering van de financiële gevolgen van de afwijking op te nemen, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is. Indien het niet praktisch uitvoerbaar is de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de accountant dit in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing te vermelden. (Zie Par. A18)

18 Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met beschrijvende toelichtingen, dient de accountant in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing een uitleg op te nemen over de wijze waarop de toelichtingen een afwijking van materieel belang bevatten.

19 Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met het niet toelichten van informatie die moet worden toegelicht, dient de accountant:
a. de niet-toelichting te bespreken met de met governance belaste personen;
b. in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing de aard van de weggelaten informatie te beschrijven; en
c. tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, de weggelaten informatie op te nemen, mits dit praktisch uitvoerbaar is en de accountant voldoende en geschikte controle-informatie over de weggelaten informatie heeft verkregen. (Zie Par. A19)

20 Indien de aanpassing het resultaat is van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant de redenen voor deze onmogelijkheid in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing op te nemen.

21 Zelfs indien de accountant een afkeurend oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking heeft gebracht of een oordeelonthouding heeft geformuleerd, dient hij in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing de redenen te beschrijven voor alle andere aangelegenheden waarvan de accountant kennis heeft en die een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, alsmede de gevolgen daarvan. (Zie Par. A20)

Oordeelsparagraaf

22 Als de accountant het controleoordeel aanpast, dient hij voor de oordeelsparagraaf de titel *Oordeel*

[496] Standaard 805, *Bijzondere overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht*, behandelt omstandigheden waarin de accountant de opdracht krijgt een afzonderlijk oordeel over een of meer elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht tot uitdrukking te brengen.

met beperking, *Afkeurend oordeel* of *Oordeelonthouding*, naargelang passend, te hanteren. (Zie Par. A21, A23 en A24)

23 Als de accountant vanwege een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt, dient hij in de oordeelsparagraaf te vermelden dat naar zijn oordeel, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van het oordeel met beperking*:
   a. de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen (of een getrouw beeld geven) in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving als de verslaggeving in overeenstemming is met een getrouw-beeld-stelsel; of
   b. de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving als de verslaggeving in overeenstemming is met een compliance-stelsel.

   Als de aanpassing het gevolg is van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant de overeenkomstige formulering 'uitgezonderd voor de mogelijke gevolgen van de aangelegenheid (aangelegenheden) ...' te gebruiken voor het aangepaste oordeel. (Zie Par. A22)

24 Als de accountant een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, dient hij in de oordeelsparagraaf te vermelden dat, naar zijn oordeel, vanwege het belang van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van het afkeurend oordeel*:
   a. de financiële overzichten geen getrouwe weergave vormen (of geen getrouw beeld geven) in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving als de verslaggeving in overeenstemming is met een getrouw-beeld-stelsel; of
   b. de financiële overzichten niet in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving als de verslaggeving in overeenstemming is met een compliance-stelsel.

25 Als de accountant een oordeelonthouding formuleert vanwege de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij in de oordeelsparagraaf te vermelden dat:
   a. hij, vanwege het belang van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van de oordeelonthouding*, niet in staat was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn controleoordeel te baseren; en dat hij derhalve,
   b. geen oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt.

Beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant wanneer de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt

26 Als de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, dient hij in de beschrijving van zijn verantwoordelijkheid te vermelden dat hij van mening is dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om daarop zijn aangepaste controleoordeel te baseren.

Beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant als hij een oordeelonthouding formuleert

27 Als de accountant een oordeelonthouding formuleert vanwege de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij de inleidende paragraaf van de controleverklaring aan te passen om te vermelden dat hij de opdracht heeft gekregen om de financiële overzichten te controleren. De accountant dient tevens de beschrijving van zijn verantwoordelijkheid en de beschrijving van de reikwijdte van de controle aan te passen om alleen het volgende te vermelden: 'Het is onze verantwoordelijkheid om op basis van de uitvoering van een controle overeenkomstig de Standaarden een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen. Vanwege de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van de oordeelonthouding* waren wij echter niet in staat voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop een controleoordeel te baseren'.

Communicatie met de met governance belaste personen

28 Als de accountant verwacht het oordeel in de controleverklaring aan te passen, dient hij de omstandigheden die tot de verwachte aanpassing hebben geleid alsmede de voorgestelde formulering van de aanpassing aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A25)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Soorten aangepaste oordelen (Zie Par. 2)

A1 De onderstaande tabel laat zien op welke wijze de door de accountant toegepaste oordeelsvorming over de aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt, alsmede de mate waarin de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten een diepgaande invloed hebben, van invloed zijn op het soort oordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht.

Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt	De oordeelsvorming van de accountant over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten	
	Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed	Van materieel belang en met diepgaande invloed
Financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang	Oordeel met beperking	Afkeurend oordeel
Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	Oordeel met beperking	Oordeelonthouding

Aard van afwijkingen van materieel belang (Zie Par. 6(a))

A2 Standaard 700 vereist van de accountant dat hij, teneinde een oordeel over de financiële overzichten te vormen, concludeert of al dan niet een redelijke mate van zekerheid is verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. Deze conclusie houdt rekening met de evaluatie door de accountant van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten overeenkomstig Standaard 450.[497]

A3 Standaard 450 definieert een afwijking als een verschil tussen het bedrag, de classificatie, de presentatie of de toelichting van een in een financieel overzicht gerapporteerd element en het bedrag, de classificatie, de presentatie of de toelichting dat/die vereist is opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bijgevolg kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan met betrekking tot:

a. de geschiktheid van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving;
b. de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving; of
c. de geschiktheid of adequaatheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Geschiktheid van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving

A4 Met betrekking tot de geschiktheid van de door het management geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan als:

a. de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving niet consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
b. de financiële overzichten, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen niet zodanig weergeven dat zij een getrouwe weergave vormen.

A5 Stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten vaak vereisten voor de administratieve verwerking en toelichting van wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving. Als de entiteit haar selectie van belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving heeft gewijzigd, kan in de financiële overzichten een afwijking van materieel belang ontstaan als de entiteit niet aan deze vereisten heeft voldaan.

Toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving

A6 Met betrekking tot de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan:

a. als het management de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving niet in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving heeft toegepast, met inbegrip van de situatie waarin het management de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving niet consistent heeft toegepast in opeenvolgende verslagperioden of op soortgelijke transacties en gebeurtenissen (consistentie in toepassing); of
b. als gevolg van de methode voor de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving (bijvoorbeeld een onopzettelijke fout in de toepassing).

[497] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 4(a).

Geschiktheid of adequaatheid van toelichtingen in de financiële overzichten

A7 Met betrekking tot de geschiktheid of adequaatheid van toelichtingen in de financiële overzichten kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan als:
a. de financiële overzichten niet alle toelichtingen bevatten die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
b. de toelichtingen in de financiële overzichten niet in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving worden gepresenteerd; of
c. de financiële overzichten niet de nodige toelichtingen verschaffen om een getrouwe weergave te vormen.

Aard van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (Zie Par. 6(b))

A8 De onmogelijkheid van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (hetgeen ook een beperking in de reikwijdte van de controle wordt genoemd) kan voortkomen uit:
a. omstandigheden waarover de entiteit geen controle heeft;
b. omstandigheden die verband houden met de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant; of
c. beperkingen die door het management zijn opgelegd.

A9 De onmogelijkheid om specifieke controlewerkzaamheden uit te voeren, vormt geen beperking in de reikwijdte van de controle als de accountant door middel van het uitvoeren van alternatieve werkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen. Indien dat niet mogelijk is, zijn de vereisten van paragraaf 7(b) en 10 van toepassing. Door het management opgelegde beperkingen kunnen andere implicaties voor de controle hebben, bijvoorbeeld voor het inschatten door de accountant van frauderisico's en voor het overwegen van de continuering van de controleopdracht.

A10 Omstandigheden waarover de entiteit geen controle heeft, zijn bijvoorbeeld situaties waarin:
- de administratieve vastleggingen van de entiteit vernietigd zijn;
- de administratieve vastleggingen van een significant groepsonderdeel voor onbepaalde tijd door overheidsinstanties in beslag is genomen.

A11 Omstandigheden die verband houden met de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant, zijn bijvoorbeeld situaties waarin:
- de entiteit verplicht is de equity-methode te gebruiken voor een geassocieerde entiteit, en de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie over de financiële informatie van die geassocieerde entiteit te verkrijgen om te evalueren of de equity-methode op passende wijze is toegepast;
- de timing van de aanstelling van de accountant hem verhindert om de voorraadopname bij te wonen;
- de accountant vaststelt dat de uitvoering van alleen gegevensgerichte controles niet volstaat, maar de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit niet effectief zijn.

A12 Voorbeelden van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van een door het management opgelegde beperking in de reikwijdte van de controle zijn situaties waarin:
- het management de accountant belet om de voorraadopname bij te wonen;
- het management de accountant belet om externe bevestiging van specifieke rekeningsaldi te verzoeken.

Gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege een door het management opgelegde beperking nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard (Zie Par. 13(b) en 14)

A13 De praktische uitvoerbaarheid van het teruggeven van een controleopdracht kan afhankelijk zijn van het stadium van voltooiing van de opdracht op het moment dat het management de beperking in de reikwijdte van de controle oplegt. Als de accountant de controle grotendeels heeft voltooid, kan hij besluiten om de controle voor zover als mogelijk is te voltooien, een oordeelonthouding te formuleren en de beperking in de reikwijdte toe te lichten in de paragraaf *Onderbouwing van de oordeelonthouding* alvorens de opdracht terug te geven.

A14 In bepaalde omstandigheden is het wellicht niet mogelijk om de controleopdracht terug te geven als de accountant op grond van wet- of regelgeving verplicht is de controleopdracht voort te zetten. Dit kan het geval zijn voor een accountant die is aangesteld om de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector te controleren. Ook kan dit het geval zijn in rechtsgebieden waar de accountant is aangesteld om financiële overzichten te controleren die op een specifieke periode betrekking hebben of waar de accountant voor een specifieke periode is aangesteld en het verboden is de controleopdracht terug te geven vóór de controle van die

financiële overzichten is voltooid, respectievelijk vóór het einde van die verslagperiode. De accountant kan het ook noodzakelijk achten om in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen.[498]

A15 Als de accountant tot de conclusie komt dat het noodzakelijk is de controleopdracht terug te geven vanwege een beperking in de reikwijdte van de controle, kan hij op grond van beroepsvereisten of wet- of regelgeving verplicht zijn om aangelegenheden die betrekking hebben op het teruggeven van de opdracht mee te delen aan regelgevers of toezichthouders of aan de eigenaren van de entiteit.

Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding (Zie Par. 15)

A16 Hierna volgen voorbeelden van rapporteringsomstandigheden die niet in tegenspraak zouden zijn met een afkeurend oordeel of oordeelonthouding van de accountant:

- het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over financiële overzichten die zijn opgesteld overeenkomstig een bepaald stelsel inzake financiële verslaggeving en, binnen dezelfde verklaring, het tot uitdrukking brengen van een afkeurend oordeel over dezelfde financiële overzichten overeenkomstig een ander stelsel inzake financiële verslaggeving;
- het tot uitdrukking brengen van een oordeelonthouding met betrekking tot de operationele resultaten en kasstromen, indien relevant, en een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie (zie Standaard 510[499]). In dit geval heeft de accountant geen oordeelonthouding tot uitdrukking gebracht over de financiële overzichten als geheel.

Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast

Paragraaf over de onderbouwing voor de aanpassing (Zie Par. 16, 17, 19(b) en 21)

A17 Consistentie in de controleverklaring bevordert het begrip van gebruikers en het identificeren van ongewone omstandigheden wanneer deze zich voordoen. Hoewel uniformiteit in de formulering van een aangepast oordeel en in de beschrijving van de onderbouwing voor de aanpassing misschien niet mogelijk is, is consistentie in zowel de vorm als inhoud van de controleverklaring gewenst.

A18 Een voorbeeld van de financiële gevolgen van afwijkingen van materieel belang die de accountant kan beschrijven in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing in de controleverklaring, is de kwantificering van de gevolgen voor de winstbelasting, de winst vóór belastingen, het nettoresultaat en het eigen vermogen indien voorraden te hoog worden opgenomen.

A19 Het toelichten van de weggelaten informatie in de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing is niet praktisch uitvoerbaar indien:

a. de toelichtingen niet door het management zijn opgesteld of om een andere reden niet meteen beschikbaar zijn voor de accountant; of
b. op grond van de oordeelsvorming van de accountant de toelichtingen veel te omvangrijk zouden zijn in verhouding tot de controleverklaring.

A20 Een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding die verband houdt met een specifieke aangelegenheid die in de paragraaf ter onderbouwing van de beperking is beschreven, is geen rechtvaardiging voor het weglaten van een beschrijving van andere vastgestelde aangelegenheden die anderszins een aanpassing van het oordeel van de accountant zouden hebben vereist. In dergelijke gevallen kan de toelichting van dergelijke andere aangelegenheden waarvan de accountant kennis heeft, relevant zijn voor gebruikers van de financiële overzichten.

Oordeelsparagraaf (Zie Par. 22–23)

A21 Het opnemen van deze paragraaftitel maakt het voor de gebruiker duidelijk dat het oordeel van de accountant aangepast is en geeft het soort aanpassing aan.

A22 Als de accountant een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt, zou het niet passend zijn om in de oordeelsparagraaf formuleringen te gebruiken zoals ‘met de voorgaande uitleg’ of ‘behoudens’, aangezien deze niet duidelijk of krachtig genoeg zijn.

Voorbeelden van controleverklaringen

A23 De voorbeelden 1 en 2 in de bijlage bevatten controleverklaringen met respectievelijk een

[498] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf A5.
[499] Standaard 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*, paragraaf 10.

oordeel met beperking en een afkeurend oordeel vanwege het feit dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.

A24 Voorbeeld 3 in de bijlage bevat een controleverklaring met een oordeel met beperking vanwege het feit dat de accountant niet in staat was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Voorbeeld 4 bevat een oordeelonthouding vanwege de onmogelijkheid om over een enkel element van de financiële overzichten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Voorbeeld 5 bevat een oordeelonthouding vanwege de onmogelijkheid om over meerdere elementen van de financiële overzichten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. In elk van de twee laatstgenoemde gevallen zijn de mogelijke gevolgen van deze onmogelijkheid voor de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed.

Communicatie met de met governance belaste personen (Zie Par. 28)

A25 Het bespreken met de met governance belaste personen van de omstandigheden die leiden tot een verwachte aanpassing van het oordeel van de accountant en van de voorgestelde formulering van de aanpassing:

a. maakt het voor de accountant mogelijk om de met governance belaste personen in te lichten over de voorgenomen aanpassing(en) en de redenen voor (of omstandigheden van) de aanpassing(en);
b. maakt het voor de accountant mogelijk om te trachten overeenstemming te bereiken met de met governance belaste personen over de feiten van de aangelegenheid (aangelegenheden) die aanleiding geeft (geven) tot de verwachte aanpassing(en), of om aangelegenheden waarover een verschil van mening met het management bestaat te bevestigen; en
c. geeft de met governance belaste personen de gelegenheid, in voorkomend geval, om aan de accountant verdere informatie en uitleg te verschaffen over de aangelegenheid (aangelegenheden) die aanleiding geeft (geven) tot de verwachte aanpassing(en).

Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen waarbij het oordeel is aangepast (Zie Par. A23 en A24)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen met aanpassingen van het oordeel wordt verwezen naar HRA deel 3.

706 Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de opname van aanvullende informatie in de controleverklaring als de accountant het nodig acht om:
   a. de aandacht van de gebruikers te vestigen op een of meer in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die dermate belangrijk zijn dat ze fundamenteel zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten; of
   b. de aandacht van gebruikers te vestigen op een of meer andere aangelegenheden dan die welke in de financiële overzichten zijn gepresenteerd of toegelicht die relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.

2 In de bijlagen 1 en 2 worden Standaarden genoemd die specifieke vereisten voor de accountant bevatten om paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen. In die omstandigheden zijn de vereisten in deze Standaard met betrekking tot de vorm en plaats van dergelijke paragrafen van toepassing.

Ingangsdatum

3 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

4 Gezien het gevormde oordeel, bestaat de doelstelling van de accountant, eruit, indien hij dit op grond van zijn oordeelsvorming nodig acht, door middel van duidelijke aanvullende informatie in de controleverklaring de aandacht van gebruikers te vestigen op:
   a. een aangelegenheid die, hoewel ze op passende wijze in de financiële overzichten is gepresenteerd of toegelicht, dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten; of
   b. naargelang passend, elke andere aangelegenheid die relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.

Definities

5 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden* – Een in de controleverklaring opgenomen paragraaf waarin wordt verwezen naar een aangelegenheid die op passende wijze in de financiële overzichten is gepresenteerd of toegelicht en die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten;
b. *paragraaf inzake overige aangelegenheden* – Een in de controleverklaring opgenomen paragraaf waarin wordt verwezen naar een andere aangelegenheid dan de in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.

Vereisten

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring

6 Als de accountant het noodzakelijk acht de aandacht van gebruikers te vestigen op een in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheid die op grond van de oordeelsvorming van de accountant dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten, dient de accountant in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen mits hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen waaruit blijkt dat de aangelegenheid geen afwijking van materieel belang vormt in de financiële overzichten. In een dergelijke paragraaf dient alleen te worden verwezen naar in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte informatie. (Zie Par. A1, A2)

7 Als de accountant in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opneemt, dient hij:
   a. deze direct na de oordeelsparagraaf in de controleverklaring op te nemen;
   b. de titel *Benadrukking van bepaalde aangelegenheden* of een andere geschikte titel te gebruiken;
   c. in de paragraaf een duidelijke verwijzing op te nemen naar de benadrukte aangelegenheid en naar de plaats waar in de financiële overzichten relevante toelichtingen kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven; en
   d. aan te geven dat het oordeel van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de benadrukte aangelegenheid. (Zie Par. A3,)

Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring

8 Indien de accountant het noodzakelijk acht een andere aangelegenheid te communiceren dan degenen die welke in de financiële overzichten weergegeven of toegelicht zijn die, naar het oordeel van de accountant, relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring en dit niet is verboden door wet of regelgeving, dan dient de accountant dit in de controleverklaring te doen in een paragraaf met de titel *Overige aangelegenheid* of een andere geschikte titel. De accountant dient deze paragraaf direct na de oordeelsparagraaf en een eventuele paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden toe te voegen, dan wel op een andere plaats in de controleverklaring indien de inhoud van de paragraaf inzake overige aangelegenheden relevant is voor de sectie *Overige rapporteringsverantwoordelijkheden*. (Zie Par. A5, A6, A7, A8, A9, A10 en A11)

Communicatie met de met governance belaste personen

9 Indien de accountant verwacht dat hij in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden zal opnemen, dient hij deze verwachting en de voorgestelde formulering van deze paragraaf aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A12)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring

Omstandigheden waarin een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden nodig kan zijn (Zie Par. 6)

A1 Voorbeelden van omstandigheden waarin de accountant het noodzakelijk kan achten een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen, zijn:
- een onzekerheid met betrekking tot de toekomstige uitkomst van een uitzonderlijke rechtszaak of een toezichtsmaatregel;
- eerdere toepassing (indien toegestaan) van een nieuwe financiële verslaggevingstandaard (bijvoorbeeld een nieuwe International Financial Reporting Standard) met een diepgaande invloed op de financiële overzichten vóór de ingangsdatum van die Standaard;
- een grote ramp die een significant effect heeft gehad, of nog steeds heeft, op de financiële positie van de entiteit.

A2 Een overvloedig gebruik van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden vermindert de effectiviteit van de communicatie van de accountant over dergelijke aangelegenheden. Bovendien kan het in een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opnemen van meer informatie dan in de financiële overzichten is gepresenteerd of toegelicht impliceren dat de aangelegenheid niet op passende wijze is gepresenteerd of toegelicht; daarom beperkt paragraaf 6 het gebruik van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden tot aangelegenheden die in de financiële overzichten zijn gepresenteerd of toegelicht.

Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (Zie Par. 7)

A3 Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden heeft geen invloed op het oordeel van de accountant. Een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden is geen substituut voor:
   a. het door de accountant tot uitdrukking brengen van een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel, dan wel het formuleren van een oordeelonthouding, indien dit op grond

van de omstandigheden van een specifieke controleopdracht vereist is (zie Standaard 705[500]); of

b. toelichtingen in de financiële overzichten die het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van het management vereist.

A4 De voorbeeldverklaring in bijlage 3 bevat een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in een controleverklaring die een oordeel met beperking bevat.

Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring (Zie Par. 8)

Omstandigheden waarin een paragraaf inzake overige aangelegenheden nodig kan zijn

Relevant voor het begrip van gebruikers van de controle

A5 In de zeldzame situatie dat de accountant niet in staat is een opdracht terug te geven, ook al is het mogelijke effect van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van een door het management opgelegde beperking in de reikwijdte van de controle van diepgaande invloed[501], kan de accountant het nodig achten om in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen teneinde uit te leggen waarom het voor hem niet mogelijk is de opdracht terug te geven.
Relevant voor het begrip van gebruikers van de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring

A6 Wetgeving, regelgeving of de algemeen aanvaarde praktijk in een rechtsgebied kan van de accountant vereisen of hem toestaan om dieper in te gaan op aangelegenheden die meer uitleg geven over de verantwoordelijkheden van de accountant in de controle van de financiële overzichten of over de daarbij horende controleverklaring. Indien relevant kunnen een of meer subtitels worden gebruikt die de inhoud van de paragraaf inzake overige aangelegenheden beschrijven.

A7 Een paragraaf inzake overige aangelegenheden behandelt geen omstandigheden waarin de accountant andere rapporteringsverantwoordelijkheden heeft naast zijn verantwoordelijkheden overeenkomstig de Standaarden om over de financiële overzichten te rapporteren (zie de sectie *Overige rapporteringsverantwoordelijkheden* in Standaard 700[502]), noch omstandigheden waar de accountant gevraagd is aanvullende gespecificeerde werkzaamheden uit te voeren en hierover te rapporteren, dan wel om een oordeel tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden.

Het rapporteren over meer dan een set van financiële overzichten

A8 Een entiteit kan één set financiële overzichten opstellen in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden (bijvoorbeeld het nationale stelsel) en een andere set financiële overzichten opstellen in overeenstemming met een ander stelsel voor algemene doeleinden (bijvoorbeeld de International Financial Reporting Standards), en de accountant de opdracht geven om over beide sets financiële overzichten te rapporteren. Indien de accountant heeft vastgesteld dat de stelsels in de respectieve omstandigheden aanvaardbaar zijn, kan hij in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen waarin hij verwijst naar het feit dat dezelfde entiteit een andere set financiële overzichten heeft opgesteld in overeenstemming met een ander stelsel voor algemene doeleinden en dat hij een verklaring over die financiële overzichten heeft uitgebracht.

Beperking van verspreiding of gebruik van de controleverklaring

A9 Financiële overzichten die voor een specifiek doel zijn opgesteld, kunnen zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden omdat de beoogde gebruikers hebben bepaald dat dergelijke financiële overzichten voor algemene doeleinden in hun behoefte aan financiële informatie voorzien. Aangezien de controleverklaring voor specifieke gebruikers bedoeld is, kan de accountant het in de gegeven omstandigheden nodig achten een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen waarin hij aangeeft dat de controleverklaring alleen voor de beoogde gebruikers bedoeld is en niet mag worden verspreid onder of gebruikt door andere partijen.

Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf inzake overige aangelegenheden

A10 De inhoud van een paragraaf inzake overige aangelegenheden laat duidelijk zien dat van een dergelijke overige aangelegenheid niet is vereist in de financiële overzichten te worden gepresenteerd en toegelicht. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat geen

[500] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[501] Zie paragraaf 13(b)(ii) van Standaard 705 voor een bespreking van deze omstandigheid.
[502] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 38 en 39.

informatie die wetgeving, regelgeving of andere professionele standaarden, bijvoorbeeld ethische standaarden die betrekking hebben op de geheimhouding van informatie, de accountant verbiedt te verstrekken. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat ook geen informatie die is vereist te worden verstrekt door het management.

A11 De plaats van een paragraaf inzake overige aangelegenheden is afhankelijk van de aard van de mee te delen informatie. Als een paragraaf inzake overige aangelegenheden wordt opgenomen om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die relevant is voor hun begrip van de controle van de financiële overzichten, wordt de paragraaf direct na de oordeelsparagraaf en eventuele paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opgenomen. Als een paragraaf inzake overige aangelegenheden wordt opgenomen om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die betrekking heeft op andere rapporteringsverantwoordelijkheden die in de controleverklaring worden behandeld, mag de paragraaf worden opgenomen in de sectie met de subtitel *Verklaring over overige vereisten op grond van wet- en regelgeving*. Indien relevant voor alle verantwoordelijkheden van de accountant of voor het begrip van gebruikers van de controleverklaring, mag de paragraaf inzake overige aangelegenheden ook worden opgenomen als een aparte sectie na de *Verklaring betreffende de financiële overzichten* en de *Verklaring betreffende overige op grond van wet- en regelgeving gestelde vereisten*.

Communicatie met de met governance belaste personen (Zie Par. 9)

A12 Dergelijke communicatie maakt het mogelijk de met governance belaste personen in kennis te stellen van de aard van eventuele specifieke aangelegenheden die de accountant in de controleverklaring wil benadrukken en biedt hen de gelegenheid om, indien nodig, verdere verduidelijking te krijgen van de accountant. Als een paragraaf inzake overige aangelegenheden met betrekking tot een bepaalde aangelegenheid in de controleverklaring bij elke latere opdracht opnieuw wordt opgenomen, kan de accountant bepalen dat het niet nodig is de informatie bij elke opdracht te herhalen.

Bijlage 1: Lijst van Standaarden die vereisten voor paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden bevatten (Zie Par. 2)

Deze bijlage noemt paragrafen in andere Standaarden die van de accountant vereisen dat hij in bepaalde omstandigheden een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring opneemt. De lijst is geen substituut voor het overwegen van de vereisten en de daarop betrekking hebbende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in Standaarden:
- Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten,* paragraaf 19(b);
- Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode,* paragraaf 12(b) en 16;
- Standaard 570, *Continuïteit,* paragraaf 19;
- Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden,* paragraaf 14.

Bijlage 2: Lijst van Standaarden die vereisten voor paragrafen inzake overige aangelegenheden bevatten (Zie Par. 2)

Deze bijlage noemt paragrafen in andere Standaarden die van de accountant vereisen dat hij in bepaalde omstandigheden een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring opneemt. De lijst is geen substituut voor het overwegen van de vereisten en de daarop betrekking hebbende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in Standaarden:
- Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode,* paragraaf 12(b) en 16;
- Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten,* paragraaf 13–14, 16–17 en 19;
- Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen,* paragraaf 10(a).

Bijlage 3: Voorbeeldteksten van controleverklaringen met een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (zie Par. A4)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen met een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden wordt verwezen naar HRA deel 3.

710 Ter vergelijking opgenomen informatie – vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot ter vergelijking opgenomen informatie bij een controle van financiële overzichten. Als de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd of niet waren gecontroleerd, zijn de in Standaard 510[503] vermelde vereisten en leidraden met betrekking tot beginsaldi eveneens van toepassing.

De aard van ter vergelijking opgenomen informatie

2 De aard van de ter vergelijking opgenomen informatie die wordt gepresenteerd in de financiële overzichten van een entiteit hangt af van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Er zijn twee verschillende brede benaderingen van de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot dergelijke ter vergelijking opgenomen informatie: vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten. De toe te passen benadering wordt vaak gespecificeerd door wet- of regelgeving, maar kan ook in de opdrachtvoorwaarden worden gespecificeerd.[504]

3 De essentiële verschillen in rapportering over de controle tussen de benaderingen zijn:
   a. voor vergelijkende cijfers heeft het oordeel van de accountant over de financiële overzichten alleen betrekking op de lopende verslagperiode; terwijl
   b. voor vergelijkende financiële overzichten het oordeel van de accountant betrekking heeft op elke verslagperiode waarvoor financiële overzichten zijn gepresenteerd.

   Deze Standaard behandelt de vereisten voor de rapportering door de accountant voor elke benadering afzonderlijk.

Ingangsdatum

4 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen*.

Doelstelling

5 De doelstellingen van de accountant zijn:
   a. voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de in de financiële overzichten ter vergelijking opgenomen informatie in alle van materieel belang zijnde opzichten is gepresenteerd in overeenstemming met de in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving opgenomen vereisten voor ter vergelijking opgenomen informatie; en
   b. te rapporteren overeenkomstig de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant.

Definities

6 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
   a. *ter vergelijking opgenomen informatie* – De in de financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen met betrekking tot een of meer voorgaande verslagperioden in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
   b. *vergelijkende cijfers* – Ter vergelijking opgenomen informatie waarbij bedragen en andere toelichtingen voor de voorgaande verslagperiode worden opgenomen als een integrerend deel van de financiële overzichten over de lopende verslagperiode en bedoeld zijn om alleen te worden gelezen in relatie tot de bedragen en andere toelichtingen met betrekking tot de lopende verslagperiode ('cijfers voor de lopende verslagperiode' genoemd). De mate van detaillering in de overeenkomstige bedragen en toelichtingen wordt hoofdzakelijk bepaald door de relevantie ervan voor de cijfers voor de lopende verslagperiode;
   c. *vergelijkende financiële overzichten* – Ter vergelijking opgenomen informatie waarbij bedragen en overige toelichtingen voor de voorgaande verslagperiode worden opgenomen om te worden vergeleken met de financiële overzichten over de lopende verslagperiode maar waarnaar in het oordeel van de accountant wordt verwezen indien ze zijn gecontroleerd. Het niveau van in deze

[503] Standaard 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*.
[504] In Nederland wordt het systeem van 'vergelijkende cijfers' gevolgd.

vergelijkende financiële overzichten opgenomen informatie is vergelijkbaar met dat van de financiële overzichten over de lopende verslagperiode.
Voor de toepassing van deze Standaard moeten verwijzingen naar ‘voorgaande verslagperiode’ worden gelezen als ‘voorgaande verslagperioden’ als de ter vergelijking opgenomen informatie bedragen en toelichtingen voor meer dan een periode bevat.

Vereisten

Controlewerkzaamheden

7 De accountant dient te bepalen of de financiële overzichten de ter vergelijking opgenomen informatie bevatten die het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist, en of deze informatie op passende wijze is geclassificeerd. Daartoe dient de accountant te evalueren of:
   a. de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de in de voorgaande verslagperiode gepresenteerde bedragen en andere toelichtingen of, indien passend, is herzien; en
   b. de grondslagen voor financiële verslaggeving die in de ter vergelijking opgenomen informatie zijn weerspiegeld, consistent zijn met die welke in de lopende verslagperiode zijn toegepast dan wel, indien zich veranderingen hebben voorgedaan in de grondslagen voor financiële verslaggeving, of deze veranderingen naar behoren administratief zijn verwerkt en op adequate wijze zijn gepresenteerd en toegelicht.

8 Indien de accountant tijdens het uitvoeren van de controle van de lopende verslagperiode zich bewust wordt van een mogelijke afwijking van materieel belang in de ter vergelijking opgenomen informatie, dient hij aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde te bepalen of er een afwijking van materieel belang bestaat. Als de accountant de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode had gecontroleerd, dient hij ook de relevante vereisten van Standaard 560[505] na te leven. Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode zijn herzien, dient de accountant te bepalen dat de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de herziene financiële overzichten.

9 Zoals vereist door Standaard 580[506] dient de accountant schriftelijke bevestigingen te vragen voor alle periodes waarnaar hij in zijn oordeel verwijst. De accountant dient ook een specifieke schriftelijke bevestiging te verkrijgen met betrekking tot elke correctie van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die de ter vergelijking opgenomen informatie beïnvloedt. (Zie Par. A1)

Rapportering over de controle

Vergelijkende cijfers

10 Wanneer vergelijkende cijfers worden gepresenteerd, dient de accountant in zijn oordeel niet naar de vergelijkende cijfers te verwijzen, behalve in de omstandigheden die in de paragrafen 11, 12, en 14 zijn beschreven. (Zie Par. A2)

11 Als de eerder uitgebrachte controleverklaring over de voorgaande verslagperiode een oordeel met beperking, een oordeelonthouding of een afkeurend oordeel bevatte en de aangelegenheid die aanleiding gaf tot de aanpassing, niet is opgelost, dient de accountant zijn oordeel over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode aan te passen. In de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing in de controleverklaring dient de accountant:
   a. in de beschrijving van de aangelegenheid die aanleiding gaf tot de aanpassing te verwijzen naar zowel de cijfers voor de lopende verslagperiode als de vergelijkende cijfers indien de gevolgen of mogelijke gevolgen van de aangelegenheid voor de cijfers voor de lopende verslagperiode van materieel belang zijn; of
   b. in andere gevallen uit te leggen dat het controleoordeel is aangepast vanwege de gevolgen of mogelijke gevolgen van de niet-opgeloste aangelegenheid voor de vergelijkbaarheid van de cijfers voor de lopende verslagperiode en de vergelijkende cijfers. (Zie Par. A3, A4 en A5)

12 Als de accountant controle-informatie verkrijgt dat er in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode sprake is van een afwijking van materieel belang waarover eerder een goedkeurend oordeel is uitgebracht, en de vergelijkende cijfers niet naar behoren zijn aangepast of er geen passende toelichtingen zijn gegeven, dient de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in de controleverklaring over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, aangepast met betrekking tot de daarin opgenomen vergelijkende cijfers. (Zie Par. A6)

---

[505] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 14-17.
[506] Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*, paragraaf 14.

Financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd

13 Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd en de accountant verwijst naar de controleverklaring van de voorgaande accountant over de vergelijkende cijfers, en de wet- of regelgeving dit niet verbiedt, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring te vermelden:
   a. dat de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door de voorgaande accountant zijn gecontroleerd;
   b. het soort oordeel dat door de voorgaande accountant tot uitdrukking is gebracht en, indien het een aangepast oordeel betrof, de redenen daarvoor; en
   c. de datum van die verklaring. (Zie Par. A7)

Niet-gecontroleerde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode

14 Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring te vermelden dat de vergelijkende cijfers niet zijn gecontroleerd. Een dergelijke vermelding ontslaat de accountant echter niet van het vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten over de lopende verslagperiode.[507]

Vergelijkende financiële overzichten

15 Wanneer vergelijkende financiële overzichten worden gepresenteerd, dient de accountant in zijn oordeel te verwijzen naar elke verslagperiode waarover financiële overzichten zijn gepresenteerd en waarvoor een controleoordeel tot uitdrukking is gebracht. (Zie Par. A8 en A9)

16 Wanneer de accountant rapporteert over financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode in samenhang met de controle van de lopende verslagperiode dient hij, indien het oordeel van de accountant over die financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode afwijkt van het oordeel dat de accountant eerder tot uitdrukking bracht, de essentiële redenen voor het afwijkende oordeel toe te lichten in een paragraaf inzake overige aangelegenheden overeenkomstig Standaard 706[508]. (Zie Par. A10)

Financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd

17 Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd, dient de accountant, naast het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden:
   a. dat de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd;
   b. het soort oordeel dat door de voorgaande accountant tot uitdrukking is gebracht en, indien het een aangepast oordeel betrof, de redenen daarvoor; en
   c. de datum van die verklaring,

   tenzij de controleverklaring van de voorgaande accountant over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode opnieuw wordt uitgebracht samen met de financiële overzichten.

18 Indien de accountant concludeert dat er sprake is van een afwijking van materieel belang die invloed heeft op de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode waarover de voorgaande accountant eerder een goedkeurende verklaring heeft uitgebracht, dient de accountant de afwijking mee te delen aan het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau en, tenzij alle met governance belaste personen bij het leiden van de entiteit betrokken zijn,[509] de met governance belaste personen, en dient hij te verzoeken dat de voorgaande accountant wordt geïnformeerd. Als de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode worden gewijzigd en de voorgaande accountant ermee instemt om een nieuwe controleverklaring over de gewijzigde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode uit te brengen, dient de accountant alleen over de lopende verslagperiode te rapporteren. (Zie Par. A11)

---

[507] Standaard 510, paragraaf 6.

[508] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 8.

[509] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

Niet-gecontroleerde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode

19 Als de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden dat de vergelijkende financiële overzichten niet zijn gecontroleerd. Een dergelijke vermelding ontslaat de accountant echter niet van het vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die de financiële overzichten over de lopende verslagperiode op van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden.[510]

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Controlewerkzaamheden

Schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 9)

A1 In het geval van vergelijkende financiële overzichten wordt om schriftelijke bevestigingen verzocht voor alle periodes waarnaar in het oordeel van de accountant wordt verwezen, omdat het management opnieuw moet bevestigen dat zijn eerdere schriftelijke bevestigingen met betrekking tot de voorgaande verslagperiode nog steeds passend zijn. In het geval van vergelijkende cijfers wordt om schriftelijke bevestigingen verzocht voor alleen de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, omdat het oordeel van de accountant betrekking heeft op deze financiële overzichten, die de vergelijkende cijfers bevatten. De accountant verzoekt echter om een specifieke schriftelijke bevestiging met betrekking tot elke correctie van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die de ter vergelijking opgenomen informatie beïnvloedt.

Rapportering over de controle

Vergelijkende cijfers

Geen verwijzing in het oordeel van de accountant (Zie Par. 10)

A2 De accountant verwijst in zijn oordeel niet naar de vergelijkende cijfers, omdat zijn oordeel betrekking heeft op de financiële overzichten over de lopende verslagperiode als geheel, met inbegrip van de vergelijkende cijfers.

Aanpassing in de controleverklaring, welke niet is opgelost, over de voorgaande verslagperiode (Zie Par. 11)

A3 Wanneer de eerder uitgebrachte controleverklaring over de voorgaande verslagperiode een oordeel met beperking, een oordeelonthouding of een afkeurend oordeel bevatte en de aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel, is opgelost en naar behoren in de financiële overzichten administratief is verwerkt of toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, hoeft de accountant in zijn oordeel over de lopende verslagperiode niet naar de eerdere aanpassing te verwijzen.

A4 Wanneer het eerder tot uitdrukking gebrachte oordeel van de accountant over de voorgaande verslagperiode werd aangepast, is het mogelijk dat de niet-opgeloste aangelegenheid die aanleiding gaf tot de aanpassing, niet relevant is voor de cijfers voor de lopende verslagperiode. Een oordeel met beperking, een oordeelonthouding of een afkeurend oordeel (naargelang toepasselijk) kan toch vereist zijn voor de financiële overzichten over de lopende verslagperiode vanwege de gevolgen of mogelijke gevolgen van de niet-opgeloste aangelegenheid voor de vergelijkbaarheid van de huidige en vergelijkende cijfers.

A5 Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen indien de financiële overzichten betreffende de voorgaande periode zijn gecontroleerd door een voorgaande accountant, wordt verwezen naar HRA deel 3.

Afwijkingen in financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode (Zie Par. 12)

A6 Als de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode waarin afwijkingen voorkomen, niet zijn gewijzigd en de controleverklaring niet opnieuw is uitgebracht maar de vergelijkende cijfers naar behoren zijn aangepast of passende toelichtingen zijn opgenomen in de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, kan in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden worden opgenomen waarin de omstandigheden

[510] Standaard 510, paragraaf 6.

worden beschreven en waarin, indien relevant, wordt verwezen naar toelichtingen die de in de financiële overzichten te vinden aangelegenheid volledig beschrijven. (Zie Standaard 706)

Financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd (Zie Par. 13)

A7 Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen indien de financiële overzichten betreffende de voorgaande periode zijn gecontroleerd door een voorgaande accountant, wordt verwezen naar HRA deel 3.

Vergelijkende financiële overzichten

Verwijzing in het oordeel van de accountant (Zie Par. 15)

A8 Omdat de controleverklaring over vergelijkende financiële overzichten betrekking heeft op de financiële overzichten van elke gepresenteerde verslagperiode, kan de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengen, een oordeelonthouding formuleren dan wel een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opnemen met betrekking tot een of meer verslagperioden, en tegelijk een ander oordeel tot uitdrukking brengen over de financiële overzichten over de andere verslagperiode.

A9 Voorbeeld 4 van de bijlage bevat een voorbeeld ter illustratie van de controleverklaring als van de accountant wordt vereist dat hij rapporteert over de financiële overzichten over zowel de lopende als voorgaande verslagperiode in samenhang met de controle van het lopende jaar en de voorgaande verslagperiode een aangepast oordeel bevatte en de aangelegenheid, die aanleiding gaf tot de aanpassing, niet is opgelost.

Oordeel over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode dat verschilt van het eerdere oordeel (Zie Par. 16)

A10 Als wordt gerapporteerd over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode in samenhang met de controle van de lopende verslagperiode, kan het oordeel over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode verschillen van het eerder tot uitdrukking gebrachte oordeel, indien de accountant tijdens de controle van de lopende verslagperiode zich bewust wordt van omstandigheden of gebeurtenissen die de financiële overzichten over een voorgaande verslagperiode op een van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden. In sommige rechtsgebieden kan de accountant aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden hebben die bedoeld zijn om te voorkomen dat men in de toekomst vertrouwt op de eerder uitgebrachte controleverklaring over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode.

Financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd (Zie Par. 18)

A11 Het is mogelijk dat de voorgaande accountant niet in staat of niet bereid is om de controleverklaring bij de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode opnieuw uit te brengen. In een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring kan worden vermeld dat de voorgaande accountant heeft gerapporteerd over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode voordat deze werden gecorrigeerd. Bovendien kan, als de accountant een controleopdracht heeft gekregen en voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt om overtuigd te zijn van de geschiktheid van de wijziging, de controleverklaring ook de volgende paragraaf bevatten:
Als onderdeel van onze controle van de financiële overzichten over 20X2 hebben wij ook de in toelichting X beschreven aanpassingen gecontroleerd die zijn aangebracht om de financiële overzichten over 20X1 te herzien. Naar ons oordeel zijn deze aanpassingen passend en zijn ze naar behoren toegepast. Wij hebben geen opdracht gekregen om de financiële overzichten van de vennootschap over 20X1 te controleren, te beoordelen of er andere werkzaamheden op uit te voeren dan met betrekking tot de aanpassingen, en wij brengen daarom geen oordeel of enige andere vorm van zekerheid tot uitdrukking over de financiële overzichten over 20X1 als geheel.



720 De verantwoordelijkheden van de accountant mbt andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen. Bij het ontbreken van enig afzonderlijk vereiste in de specifieke omstandigheden van de opdracht, heeft de controleverklaring geen betrekking op andere informatie en heeft de accountant geen specifieke verantwoordelijkheid om te bepalen of de andere informatie al dan niet naar behoren is weergegeven. De accountant leest de andere informatie echter omdat de geloofwaardigheid van de gecontroleerde financiële overzichten kan worden ondermijnd door van materieel belang zijnde inconsistenties tussen de gecontroleerde financiële overzichten en andere informatie. (Zie Par. A1)

2 In deze Standaard verwijzen ‘documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen’ naar jaarrapporten (of soortgelijke documenten) verstrekt aan eigenaren (of soortgelijke belanghebbenden) waarin gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen. Deze Standaard kan ook worden toegepast, zo nodig aangepast aan de omstandigheden, op andere documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen, zoals documenten die bij effectenemissies worden gebruikt.[511] (Zie Par. A2)

Ingangsdatum

3 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

4 De doelstelling van de accountant is het op passende wijze inspelen wanneer documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen, andere informatie bevatten die de geloofwaardigheid van die financiële overzichten en de controleverklaring kunnen ondermijnen.

Definities

5 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *andere informatie* – Financiële of niet-financiële informatie (niet zijnde de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring) die op grond van wet- of regelgeving of omdat dit gebruikelijk is, is opgenomen in een document waarin gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen; (Zie Par. A3,)
b. *inconsistentie* – Andere informatie die strijdig is met informatie die in de gecontroleerde financiële overzichten is opgenomen. Een van materieel belang zijnde inconsistentie kan twijfel doen ontstaan over de controlebevindingen die gebaseerd zijn op eerder verkregen controle-informatie en mogelijk over de onderbouwing van het controleoordeel over de financiële overzichten;
c. *onjuiste voorstelling van zaken* – Andere informatie die geen verband houdt met aangelegenheden die in de gecontroleerde financiële overzichten zijn vermeld en die onjuist is vermeld of gepresenteerd. Een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken kan de geloofwaardigheid ondermijnen van het document waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen.

Vereisten

Het lezen van andere informatie

6 De accountant dient de andere informatie te lezen teneinde eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties met de gecontroleerde financiële overzichten te identificeren.

7 De accountant dient passende afspraken te maken met het management of de met governance belaste personen om de andere informatie vóór de datum van de controleverklaring te verkrijgen.

[511] Zie Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 2.

Indien het niet mogelijk is alle andere informatie vóór de datum van de controleverklaring te verkrijgen, dient de accountant deze andere informatie zo spoedig mogelijk te lezen. (Zie Par. A5)

Van materieel belang zijnde inconsistenties

8 Indien de accountant bij het lezen van de andere informatie een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert, dient hij te bepalen of het nodig is de gecontroleerde financiële overzichten dan wel de andere informatie te herzien.

Van materieel belang zijnde inconsistenties geïdentificeerd in andere informatie die vóór de datum van de controleverklaring is verkregen

9 Indien een herziening van de gecontroleerde financiële overzichten nodig is en het management de herziening weigert uit te voeren, dient de accountant het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705[512].

10 Indien een herziening van de andere informatie nodig is en het management de herziening weigert uit te voeren, dient de accountant deze aangelegenheid aan de met governance belaste personen mee te delen, tenzij alle met governance belaste personen bij het leiden van de entiteit betrokken zijn; en

a. in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen waarin de van materieel belang zijnde inconsistentie wordt beschreven overeenkomstig Standaard 706;[513] of
b. de controleverklaring niet af te geven; of
c. de opdracht terug te geven, indien dat op basis van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. (Zie Par. A6–A7)

Van materieel belang zijnde inconsistenties geïdentificeerd in andere informatie die na de datum van de controleverklaring is verkregen

11 Indien een herziening van de gecontroleerde financiële overzichten nodig is, dient de accountant de relevante vereisten in Standaard 560[514] na te leven.

12 Indien een herziening van de andere informatie nodig is en het management ermee instemt de herziening uit te voeren, dient de accountant de werkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden nodig zijn. (Zie Par. A8)

13 Indien een herziening van de andere informatie nodig is maar het management de herziening weigert uit te voeren, dient de accountant zijn punt van zorg met betrekking tot de andere informatie aan de met governance belaste personen bekend te maken, tenzij alle met governance belaste personen bij het leiden van de entiteit betrokken zijn, en eventuele verdere passende maatregelen te nemen. (Zie Par. A9)

Van materieel belang zijnde onjuiste voorstellingen van zaken

14 Indien de accountant tijdens het lezen van de andere informatie teneinde van materieel belang zijnde inconsistenties te identificeren zich bewust wordt van een kennelijk van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken, dient hij deze aangelegenheid met het management te bespreken. (Zie Par. A10)

15 Indien de accountant na deze besprekingen nog steeds van mening is dat er een kennelijk van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken bestaat, dient hij het management te verzoeken een deskundige derde te raadplegen, zoals de juridisch adviseur van de entiteit, en dient hij rekening te houden met het verkregen advies.

16 Indien de accountant tot de conclusie komt dat de andere informatie een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken bevat die het management weigert te corrigeren, dient de accountant zijn punt van zorg met betrekking tot de andere informatie aan de met governance belaste personen bekend te maken, tenzij alle met governance belaste personen bij het leiden van de entiteit betrokken zijn, en eventuele verdere passende maatregelen te nemen. (Zie Par. A11)

[512] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[513] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 8.
[514] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 10–17.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

Aanvullende verantwoordelijkheden, op grond van wet- of regelgeving, met betrekking tot andere informatie (Zie Par. 1)

A1 De accountant kan op grond van wet- of regelgeving aanvullende verantwoordelijkheden hebben met betrekking tot andere informatie die buiten het toepassingsgebied van deze Standaard vallen. In sommige rechtsgebieden wordt van de accountant vereist dat hij bijvoorbeeld specifieke werkzaamheden toepast met betrekking tot bepaalde andere informatie, zoals vereiste aanvullende gegevens, uitvoert of een oordeel tot uitdrukking brengt over de betrouwbaarheid van in de andere informatie beschreven prestatie-indicatoren. Indien dergelijke verplichtingen bestaan, worden de aanvullende verantwoordelijkheden van de accountant bepaald door de aard van de opdracht alsmede door wetgeving, regelgeving en professionele standaarden. Als deze andere informatie niet is opgenomen of tekortkomingen bevat, kan van de accountant vereist zijn dat hij op grond van wet- of regelgeving in de controleverklaring naar deze aangelegenheid verwijst.

Documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen (Zie Par. 2)

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten zijn

A2 Het is minder waarschijnlijk dat kleinere entiteiten documenten publiceren waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen, tenzij ze hiertoe op grond van wet- of regelgeving verplicht zijn. Een voorbeeld van een dergelijk document is een begeleidend rapport dat door de met governance belaste personen is opgesteld omdat ze wettelijk daartoe verplicht zijn. Voorbeelden van andere informatie die deel kan uitmaken van een document waarin de gecontroleerde financiële overzichten van een kleinere entiteit zijn opgenomen, zijn een gedetailleerde winst-en-verliesrekening en een managementrapport.

Definitie van andere informatie (Zie Par. 5(a))

A3 Andere informatie kan bijvoorbeeld zijn:
- een door het management of de met governance belaste personen opgesteld verslag over de activiteiten;
- financiële samenvattingen of kerncijfers;
- gegevens over de werkgelegenheid;
- voorgenomen investeringsuitgaven;
- financiële verhoudingscijfers;
- namen van bestuurders en leden van het hoger kader;
- geselecteerde kwartaalcijfers.

A4 Voor de toepassing van de Standaarden omvat andere informatie bijvoorbeeld niet:
- een pers- of verzendbericht, zoals een begeleidende brief, dat is gevoegd bij het document waarin gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen;
- informatie die is opgenomen in briefings voor analisten;
- informatie die is opgenomen op de website van de entiteit.

Het lezen van andere informatie (Zie Par. 7)

A5 Het verkrijgen van de andere informatie vóór de datum van de controleverklaring stelt de accountant in staat mogelijke van materieel belang zijnde inconsistenties en kennelijk van materieel belang zijnde onjuiste voorstellingen van zaken tijdig met het management op te lossen. Een afspraak met het management over het tijdstip waarop de andere informatie beschikbaar zal zijn, kan nuttig zijn.

Van materieel belang zijnde inconsistenties

Van materieel belang zijnde inconsistenties geïdentificeerd in andere informatie die vóór de datum van de controleverklaring is verkregen (Zie Par. 10)

A6 Als het management de andere informatie weigert te herzien, kan de accountant een eventuele beslissing over verdere maatregelen baseren op het advies van zijn juridisch adviseur.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A7 In de publieke sector is het niet altijd mogelijk een opdracht terug te geven of een controleverklaring niet af te geven. In dergelijke gevallen kan de accountant een rapport met gedetailleerde informatie over de inconsistentie aan de passende wettelijke instantie verstrekken.

Van materieel belang zijnde inconsistenties geïdentificeerd in andere informatie die na de datum van de controleverklaring is verkregen (Zie Par. 12–13)

A8 Als het management ermee instemt de andere informatie te herzien, kunnen de werkzaamheden van de accountant bestaan uit het beoordelen van de door het management genomen stappen om ervoor te zorgen dat personen die de eerder gepubliceerde financiële overzichten, de daarbij horende controleverklaring en de andere informatie hebben ontvangen, over de herziening worden geïnformeerd.

A9 Als het management weigert over te gaan tot de herziening van die andere informatie waarvan de accountant concludeert dat deze noodzakelijk is, kunnen de passende verdere maatregelen van de accountant onder meer bestaan uit het verzoeken om advies bij zijn juridisch adviseur.

Van materieel belang zijnde onjuiste voorstellingen van zaken (Zie Par. 14, 15 en 16)

A10 Als een kennelijk van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken met het management wordt besproken, is de accountant mogelijk niet in staat om de validiteit van sommige in de andere informatie opgenomen toelichtingen en de antwoorden van het management op zijn verzoeken om inlichtingen te evalueren, en kan hij tot de conclusie komen dat er valide verschillen in oordeel of van mening bestaan.

A11 Als de accountant tot de conclusie komt dat er een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken bestaat die het management weigert te corrigeren, kunnen de passende verdere maatregelen van de accountant onder meer bestaan uit het verzoeken om advies bij zijn juridisch adviseur.



800 Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 De Standaarden in de reeksen 100 tot en met 700 zijn van toepassing op een controle van financiële overzichten. Deze Standaard behandelt speciale overwegingen bij de toepassing van die Standaarden bij een controle van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden.

2 Deze Standaard is geschreven in de context van een volledige set van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden. Standaard 805[515] behandelt speciale overwegingen die relevant zijn voor een controle van een enkel financieel overzicht of een specifiek(e) element, rekening of item van een financieel overzicht.

3 Deze Standaard doet geen afbreuk aan de vereisten van de andere Standaarden; noch behandelt deze Standaard alle speciale overwegingen die relevant kunnen zijn in de omstandigheden van de opdracht.

Ingangsdatum

4 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

5 De doelstelling van de accountant bij het toepassen van de Standaarden bij een controle van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden is het op passende wijze adresseren van de speciale overwegingen die relevant zijn voor:
a. de aanvaarding van de opdracht;
b. het plannen en uitvoeren van die opdracht; en
c. het vormen van een oordeel en het rapporteren over de financiële overzichten.

Definities

6 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenissen:
a. *financiële overzichten voor bijzondere doeleinden* – Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden; (Zie Par. A4)
b. *stelsel voor bijzondere doeleinden* – Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voldoen aan de informatiebehoeften van specifieke gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel of een compliance-stelsel zijn.[516] (Zie Par. A1, A2, A3 en A4)

7 Met de term 'financiële overzichten' wordt in deze Standaard aangeduid 'een volledige set van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen'. De daarop betrekking hebbende toelichtingen bestaan gewoonlijk uit een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten, alsmede waaruit een volledige set van financiële overzichten bestaat.

Vereisten

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

8 Standaard 210 vereist van de accountant om de aanvaardbaarheid te bepalen van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten. Bij

[515] Standaard 805, *Bijzondere overwegingen-controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht.*

[516] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de standaarden*, paragraaf 13

een controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient de accountant inzicht te verwerven in: (Zie Par. A5, A6, A7 en A8)

a. het doel waarvoor de financiële overzichten worden opgesteld;
b. de beoogde gebruikers; en
c. de door het management ondernomen stappen om te bepalen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden.

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle

9 Standaard 200 vereist van de accountant om alle Standaarden die relevant zijn voor de controle na te leven.[517] Bij het plannen en uitvoeren van een controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient de accountant te bepalen of het toepassen van de Standaarden speciale overweging verdient in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A9, A10, A11 en A12)

10 Standaard 315 vereist van de accountant om inzicht te verwerven in het kiezen en toepassen van grondslagen voor financiële verslaggeving door de entiteit[518]. Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de bepalingen van een contract dient de accountant inzicht te verwerven in alle significante interpretaties van het contract die het management heeft gemaakt bij het opstellen van die financiële overzichten. Een interpretatie is significant als het aannemen van een andere redelijke interpretatie een van materieel belang zijnde verschil zou opleveren in de informatie zoals deze is weergegeven in de financiële overzichten.

Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren

11 Bij het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient de accountant de vereisten zoals omschreven in Standaard 700 toe te passen.[519] (Zie Par. A13)

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

12 Standaard 700 vereist van de accountant om te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze naar het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving verwijzen of dit beschrijven.[520] Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de bepalingen in een contract dient de accountant te evalueren of de financiële overzichten alle significante interpretaties van het contract waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd op adequate wijze beschrijven.

13 Standaard 700 behandelt de vorm en inhoud van de controleverklaring. In het geval van een controleverklaring betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden:

a. dient de controleverklaring tevens het doel te beschrijven waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld en, indien noodzakelijk, de beoogde gebruikers, dan wel te verwijzen naar een toelichting in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden die deze informatie bevat; en
b. indien het management de keuze heeft uit verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de betreffende financiële overzichten, dient de uiteenzetting van de verantwoordelijkheid van het management[521] voor de financiële overzichten tevens te verwijzen naar de verantwoordelijkheid van het management om te bepalen of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden

14 De controleverklaring betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden te bevatten die de lezers van de controleverklaring er op attendeert dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden en dat de financiële overzichten derhalve ongeschikt kunnen zijn voor een ander doel. De accountant dient deze alinea onder een passend kopje op te nemen. (Zie Par. A14,)

---

[517] Standaard 200, paragraaf 18.
[518] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 11(c).
[519] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.*
[520] Standaard 700, paragraaf 15.
[521] Of andere term die geschikt is in de specifieke context.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van een stelsel voor bijzondere doeleinden (Zie Par. 6)

A1 Voorbeelden van stelsels voor bijzondere doeleinden zijn:
- fiscale verslaggevingsgrondslagen voor een set van financiële overzichten die wordt toegevoegd aan de belastingaangifte van de entiteit;
- een verslaggeving op kasbasis voor kasstroominformatie die een entiteit gevraagd wordt op te stellen ten behoeve van crediteuren;
- de door een regelgever of toezichthouder vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving om te voldoen aan de vereisten van die regelgever of toezichthouder; of
- de bepalingen inzake financiële verslaggeving van een contract, van bijvoorbeeld een obligatie emissie-overeenkomst, een leningsovereenkomst, of een projectsubsidie.

A2 Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarbij een stelsel voor bijzondere doeleinden is gebaseerd op een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) dan wel gebaseerd is op wet- of regelgeving, maar dat niet voldoet aan alle vereisten van dat stelsel. Een voorbeeld is een contract dat van financiële overzichten vereist om te worden opgesteld overeenkomstig de meeste, maar niet alle, vereisten van de standaarden voor financiële verslaggeving van rechtsgebied X. Wanneer het bovenstaande in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is, is het niet passend om in de omschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden is opgenomen te suggereren dat deze volledig voldoen aan alle vereisten van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door de geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) dan wel op grond van wet- of regelgeving is vastgesteld. In bovenstaand voorbeeld van het contract is het mogelijk dat de beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving verwijst naar de bepalingen inzake financiële verslaggeving van het contract, en niet naar de standaarden voor financiële verslaggeving van rechtsgebied X.

A3 In de omstandigheden zoals beschreven in alinea A2 hoeft het voor bijzondere doeleinden niet noodzakelijkerwijs een getrouw-beeld-stelsel te zijn, zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving waarop het gebaseerd is wel een getrouw-beeld-stelsel is. De reden daarvoor is dat het stelsel voor bijzondere doeleinden mogelijk niet voldoet aan alle vereisten van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door de geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization), dan wel op grond van wet- of regelgeving is vastgesteld, die nodig zijn om te komen tot een getrouw beeld van de financiële overzichten.

A4 Het is mogelijk dat financiële overzichten die zijn opgesteld volgens een stelsel voor bijzondere doeleinden de enige financiële overzichten zijn die een entiteit opstelt. In dergelijke omstandigheden kunnen die financiële overzichten gebruikt worden door anderen dan degenen voor wie het stelsel inzake financiële verslaggeving is opgezet. Ondanks de ruime verspreiding van de financiële overzichten in die omstandigheden worden de financiële overzichten in het kader van de Standaarden nog altijd beschouwd als financiële overzichten voor bijzondere doeleinden. De in alinea’s 13 en 14 gestelde vereisten zijn bedoeld om misverstanden te voorkomen over het doel waarvoor de financiële overzichten worden opgesteld.

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 8)

A5 Bij financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn de financiële informatiebehoeften van de beoogde gebruikers de belangrijkste factoren bij het bepalen van de aanvaardbaarheid van het bij het opstellen van de financiële overzichten toegepaste stelsel inzake financiële verslaggeving.

A6 Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de standaarden voor financiële verslaggeving bevatten die zijn vastgesteld door een organisatie die bevoegd is of erkend wordt om standaarden voor financiële overzichten voor bijzondere doeleinden uit te vaardigen. In dat geval worden die standaarden als aanvaardbaar beschouwd voor dat doel indien de organisatie een vastgesteld en transparant proces volgt waarin de zienswijzen van relevante belanghebbenden overwogen en beschouwd worden. In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving het stelsel inzake financiële verslaggeving voorschrijven dat door het management gebruikt dient te worden bij het opstellen van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden voor een bepaalde soort entiteit. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld bepalingen inzake financiële verslaggeving vaststellen om te voldoen aan de vereisten van die regelgever of toezichthouder. Indien er geen aanleiding is om het tegendeel aan te nemen, wordt een dergelijk stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar geacht voor financiële overzichten voor bijzondere doeleinden die door een dergelijke entiteit worden opgesteld.

A7 Wanneer de standaarden voor financiële verslaggeving waarnaar in alinea A6 wordt verwezen, worden aangevuld met vereisten op grond van wet- of regelgeving, vereist Standaard 210 van de

accountant om te bepalen of er tegenstrijdigheden bestaan tussen de standaarden inzake financiële verslaggeving en de aanvullende vereisten en schrijft Standaard 210 de acties voor die de accountant moet ondernemen indien dergelijke tegenstrijdigheden bestaan.[522]

A8 In het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kunnen de bepalingen inzake financiële verslaggeving opgenomen zijn van een contract, dan wel andere bronnen dan de in alinea's A6 en A7 genoemde. In dat geval wordt de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving in de omstandigheden van de opdracht bepaald door na te gaan of het stelsel blijk geeft van kenmerken die gewoonlijk aanwezig zijn in aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving zoals omschreven in bijlage 2 van Standaard 210. In geval van een stelsel voor bijzondere doeleinden is voor een bepaalde opdracht het relatieve belang van elk van de kenmerken zoals die gewoonlijk in aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving aanwezig zijn een zaak van professionele oordeelsvorming. De verkoper en de koper kunnen ten behoeve van het vaststellen van de intrinsieke waarde van een entiteit op de datum van de verkoop van die entiteit bijvoorbeeld overeen zijn gekomen dat zeer voorzichtige schattingen van voorzieningen voor oninbare vorderingen in hun geval passend zijn, ook al is dergelijke financiële informatie niet neutraal in vergelijking met informatie die is opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden.

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle (Zie Par. 9)

A9 Standaard 200 vereist van de accountant om te voldoen aan (a) relevante ethische voorschriften, waaronder de voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid, verband houdend met controleopdrachten van financiële overzichten, en (b) alle Standaarden die relevant zijn voor de controle. Standaard 200 vereist eveneens van de accountant om zich te houden aan elk van de vereisten van een Standaard, tenzij in het geval van de controle de gehele Standaard niet relevant is of een vereiste niet relevant is omdat die voorwaardelijk is en aan de voorwaarde niet wordt voldaan. In uitzonderlijke gevallen kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard door alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om het doel van de betreffende vereiste te bereiken.[523]

A10 Het toepassen van sommige van de vereisten van de Standaarden bij de controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kan speciale overwegingen van de accountant vereisen. In Standaard 320 zijn bijvoorbeeld oordeelsvormingen over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor gebruikers van de financiële overzichten gebaseerd op de gemeenschappelijke financiële informatiebehoeften van de gebruikers als groep.[524] In het geval van een controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn die oordeelsvormingen gebaseerd op een beoordeling van de financiële informatiebehoeften van de beoogde gebruikers.

A11 Bij financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, zoals overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten van een contract, kan het management met de beoogde gebruikers een grenswaarde overeenkomen waar beneden tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen niet zullen worden gecorrigeerd of anderszins worden aangepast. Het bestaan van een dergelijke grenswaarde ontslaat de accountant echter niet van de verplichting om overeenkomstig Standaard 320 de materialiteit te bepalen in overeenstemming met Standaard 320 ten behoeve van het plannen en uitvoeren van de controle van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden.

A12 Communicatie met de met governance belaste personen overeenkomstig de Standaarden is gebaseerd op de relatie tussen de met governance belaste personen en de financiële overzichten die aan controle onderworpen zijn, in het bijzonder op de vraag of de met governance belaste personen verantwoordelijk zijn voor het houden van toezicht op het opstellen van die financiële overzichten. In het geval van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden hebben de met governance belaste personen mogelijk deze verantwoordelijkheid niet; bijvoorbeeld wanneer de financiële informatie slechts wordt opgesteld voor gebruik door het management. In dergelijke gevallen zijn de in Standaard 260[525] gestelde vereisten mogelijk niet relevant voor de controle van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, behalve wanneer de accountant tevens verantwoordelijk is voor de controle van de financiële overzichten voor algemene doeleinden van de entiteit of wanneer de accountant bijvoorbeeld met de met governance belaste personen van de entiteit is overeengekomen om voor hen relevante aangelegenheden die tijdens de controle van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn geïdentificeerde aan hen te communiceren.

[522] Standaard 210, paragraaf 18.
[523] Standaard 200, paragraaf 14, 18, 22 en 23.
[524] Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 2.
[525] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen.*



Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren (Zie Par. 11)

A13 De bijlage van deze Standaard bevat voorbeelden van controleverklaringen betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden (Zie Par. 14)

A14 De financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kunnen gebruikt worden voor andere doeleinden dan die waarvoor zij waren bedoeld. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld van bepaalde entiteiten vereisen om de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden openbaar te maken. Om misverstanden te voorkomen attendeert de accountant de gebruikers van de controleverklaring er op dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden en dat zij derhalve mogelijk niet geschikt zijn voor een ander doel.

Beperking van verspreiding of gebruik (Zie Par. 14)

A15 Naast de waarschuwing zoals vereist op grond van paragraaf 14 kan de accountant het tevens passend achten om erop te wijzen dat de controleverklaring slechts is bedoeld voor de specifieke gebruikers. Afhankelijk van de wet- of regelgeving in het specifieke rechtsgebied kan dit worden bereikt door de beperking van verspreiding of gebruik van de controleverklaring. In deze omstandigheden kan de alinea waarnaar in paragraaf 14 wordt verwezen worden uitgebreid om daarin deze andere aangelegenheden op te nemen en kan de titel van de alinea dienovereenkomstig worden aangepast.

Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden (Zie Par. A13)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden wordt verwezen naar HRA deel 3.

805 Bijzondere overwegingen – controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 De Standaarden in de reeksen 100 tot en met 700 zijn van toepassing op een controle van financiële overzichten en dienen voor zover noodzakelijk te worden toegepast onder de omstandigheden wanneer deze worden toegepast bij controles van overige historische financiële informatie. Deze Standaard behandelt bijzondere overwegingen bij het toepassen van die Standaarden op een controle van een enkel financieel overzicht, of een controle van een specifiek element, rekening of post van een financieel overzicht. Het enkele financieel overzicht, of het specifieke element, de specifieke rekening of de specifieke post van een financieel overzicht kan worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene dan wel bijzondere doeleinden. Indien opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden, dan is ook Standaard 800[526] op de controle van toepassing. (Zie Par. A1, A2, A3 en A4)

2 Deze Standaard is niet van toepassing op de rapportage van een accountant van een groepsonderdeel die is uitgebracht als resultaat van werkzaamheden die zijn uitgevoerd op de financiële informatie van een groepsonderdeel op het verzoek van een opdrachtteam op groepsniveau voor de doeleinden van een controle van de financiële overzichten van een groep. (Zie Standaard 600[527])

3 Deze Standaard doet geen afbreuk aan de vereisten van de overige Standaarden; noch is zij erop gericht alle bijzondere overwegingen te behandelen die relevant kunnen zijn in de omstandigheden van de opdracht.

Ingangsdatum

4 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

5 De doelstelling van de accountant, wanneer de Standaarden worden toegepast bij een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element, rekening of post van een financieel overzicht, is om op passende wijze de bijzondere overwegingen te adresseren die relevant zijn bij:
a. de aanvaarding van de opdracht;
b. het plannen en uitvoeren van die opdracht; alsmede
c. het vormen van een oordeel en het rapporteren over het enkele financieel overzicht of over het specifieke element, de rekening of de post van een financieel overzicht.

Definities

6 In het kader van deze Standaard, verwijst:
a. *element van een financieel overzicht* of *element* – naar een ‘element, rekening of post van een financieel overzicht;
b. *International Financial Reporting Standards (IFRS)* – naar de International Financial Reporting Standards uitgebracht door de International Accounting Standards Board; alsmede
c. *een enkel financieel overzicht* of *een specifiek element van een financieel overzicht* – mede naar de daarop betrekking hebbende toelichtingen. De daarop betrekking hebbende toelichtingen bestaan gewoonlijk uit een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen die relevant zijn voor het financieel overzicht of voor het element.

Vereisten

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Toepassing van de Standaarden

7 Standaard 200 vereist van de accountant om te voldoen aan alle Standaarden die relevant zijn

[526] Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden.*
[527] Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen).*

voor de controle.[528] In het geval van een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, is deze vereiste van toepassing ongeacht of de accountant tevens de opdracht heeft om de volledige set van financiële overzichten van de entiteit te controleren. Indien de accountant niet tevens de opdracht heeft om de volledige set van financiële overzichten van de entiteit te controleren, dan dient de accountant te bepalen of de controle overeenkomstig de Standaarden van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van die financiële overzichten uitvoerbaar is. (Zie Par. A5,)

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

8 Standaard 210 vereist van de accountant om de aanvaardbaarheid vast te stellen van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten.[529] In het geval van een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, dient dit te omvatten of het toepassen van het stelsel inzake financiële verslaggeving zal resulteren in een presentatie die voorziet in adequate toelichtingen om de beoogde gebruikers in staat te stellen om de informatie die bekend wordt gemaakt in het financieel overzicht of in het element, alsmede de invloed van transacties van materieel belang en gebeurtenissen op de in het financieel overzicht of in het element bekendgemaakte informatie te begrijpen. (Zie Par. A7)

Vorm van het oordeel

9 Standaard 210 vereist dat de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht de verwachte vorm omvatten van eventuele rapportages die door de accountant moeten worden uitgebracht.[530] In het geval van een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, dient de accountant in overweging te nemen of de verwachte vorm van het oordeel passend is onder de omstandigheden. (Zie Par. A8,)

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle

10 Standaard 200 stelt dat de Standaarden geschreven zijn in de context van een controle van financiële overzichten; zij moeten worden aangepast voor zover noodzakelijk onder de omstandigheden wanneer zij worden toegepast bij controles van overige historisch financiële informatie.[531][532] Bij het plannen en uitvoeren van de controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, dient de accountant alle Standaarden die relevant zijn voor de controle aan te passen voor zover noodzakelijk is in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A10, A11, A12, A13 en A14)

Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren

11 Bij het vormen van een oordeel en het rapporteren over een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht, dient de accountant de vereisten in Standaard 700[533] toe te passen, aangepast voor zover noodzakelijk in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A15,)

Rapporteren over de volledige set van financiële overzichten van de entiteit en over een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van die financiële overzichten

12 Indien de accountant een opdracht aanvaardt om te rapporteren betreffende een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht in combinatie met een opdracht om de volledige set van financiële overzichten van een entiteit te controleren, dient de accountant voor iedere opdracht een separaat oordeel tot uitdrukking te brengen.

13 Een gecontroleerd enkel financieel overzicht of een gecontroleerd specifiek element van een financieel overzicht kan samen met de gecontroleerde volledige set van financiële overzichten van de entiteit worden uitgebracht. Indien de accountant concludeert dat de presentatie van het enkele financieel overzicht of van het specifieke element van een financieel overzicht het niet voldoende van de volledige set van financiële overzichten onderscheidt, dient de accountant het management

---

[528] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden.*
[529] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten,* paragraaf 6(a).
[530] Standaard 210, paragraaf 10(e).
[531] Standaard 200, paragraaf 2.
[532] Standaard 200, paragraaf 13 (f), licht toe dat de term ‘financiële overzichten’ gewoonlijk verwijst naar de volledige set van financiële overzichten zoals vastgesteld door de eisen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële overzichten.
[533] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.*

te verzoeken om de situatie te rectificeren. Los van alinea 15 en 16 dient de accountant ook het oordeel over het enkele financieel overzicht of over het specifieke element van een financieel overzicht te onderscheiden van het oordeel over de volledige set van financiële overzichten. De accountant dient de controleverklaring die het oordeel over het enkele financieel overzicht of over het specifieke element van een financieel overzicht bevat niet uit te brengen totdat hij zich heeft vergewist van de differentiatie daartussen.

Aangepast oordeel, paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring betreffende de volledige set van financiële overzichten van de entiteit

14 Indien het oordeel in de controleverklaring betreffende de volledige set van financiële overzichten van een entiteit is aangepast, of indien die verklaring een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden, dan wel een paragraaf inzake overige aangelegenheden omvat, dient de accountant de invloed vast te stellen die dit kan hebben op de controleverklaring betreffende een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van die financiële overzichten. Wanneer dit passend wordt geacht, zal de accountant het oordeel over het enkele financieel overzicht of over het specifieke element van een financieel overzicht aanpassen, dan wel een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden, al naargelang het geval, toevoegen aan de controleverklaring. (Zie Par. A17)

15 Indien de accountant concludeert dat het noodzakelijk is om een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen over, of om een oordeelonthouding over de volledige set van financiële overzichten als geheel van de entiteit te formuleren, dan staat Standaard 705 niet toe dat de accountant in dezelfde controleverklaring een goedkeurend oordeel opneemt over een enkel financieel overzicht dat deel uitmaakt van die financiële overzichten of over een specifiek element dat deel uitmaakt van die financiële overzichten.[534] Dit is omdat een dergelijk goedkeurend oordeel het afkeurende oordeel of de oordeelonthouding over de volledige set van financiële overzichten als geheel van de entiteit zou tegenspreken. (Zie Par. A18)

16 Indien de accountant concludeert dat het noodzakelijk is om een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen over, dan wel om een oordeelonthouding over de volledige set van financiële overzichten als geheel van de entiteit te formuleren, maar de accountant, in de context van een separate controle van een specifiek element dat in die financiële overzichten is opgenomen, het desalniettemin passend acht om een goedkeurend oordeel over dat element tot uitdrukking te brengen, dient de accountant dit alleen te doen indien:
   a. wet- of regelgeving de accountant niet verhindert om dit te doen;
   b. dat oordeel tot uitdrukking wordt gebracht in een controleverklaring die niet samen met de controleverklaring die het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding bevat openbaar wordt gemaakt; alsmede
   c. het specifieke element geen groot deel vormt van de volledige set van financiële overzichten van de entiteit.

17 De accountant dient geen goedkeurend oordeel over een enkel financieel overzicht van een volledige set van financiële overzichten tot uitdrukking te brengen indien de accountant een afkeurend oordeel tot uitdrukking heeft gebracht over dan wel een oordeelonthouding over de volledige set van financiële overzichten als geheel heeft geformuleerd. Dit is zelfs het geval als de controleverklaring betreffende het enkele financieel overzicht niet openbaar is gemaakt tezamen met de controleverklaring die het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding bevat. Dit komt doordat een enkel financieel overzicht wordt geacht een groot deel van die financiële overzichten uit te maken.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard (Zie Par. 1)

A1 Standaard 200 definieert de term ‘historische financiële informatie’ als informatie die tot uitdrukking is gebracht in financiële termen in relatie tot een bepaalde entiteit, voornamelijk ontleend aan het administratieve systeem van die entiteit, over economische gebeurtenissen die zich voordeden in vroegere tijdsperioden of over economische voorwaarden of omstandigheden op bepaalde momenten in het verleden.[535]

A2 Standaard 200 definieert de term ‘financiële overzichten’ als een gestructureerde weergave van historische financiële informatie, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, bedoeld om economische middelen of verplichtingen van de entiteit op een zeker tijdstip of de veranderingen die zich daarin gedurende een periode hebben voorgedaan te communiceren in

[534] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant,* paragraaf 15.
[535] Standaard 200, paragraaf 13(g).

overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving. De term verwijst gewoonlijk naar een volledige set van financiële overzichten zoals die is bepaald door de eisen die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn gesteld.[536]

A3 De Standaarden zijn geschreven in de context van een controle van financiële overzichten;[537] ze moeten worden aangepast voor zover noodzakelijk onder de omstandigheden wanneer zij worden toegepast bij een controle van overige historische financiële informatie zoals een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht. In dit opzicht biedt deze Standaard ondersteuning. (Bijlage 1 somt voorbeelden op van dergelijke overige historische financiële informatie.)

A4 Een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, anders dan een controle van historische financiële informatie, wordt uitgevoerd overeenkomstig Standaard 3000 inzake assurance opdrachten.[538]

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Toepassing van de Standaarden

A5 Standaard 200 vereist van de accountant om te voldoen aan (a) relevante ethische voorschriften, met inbegrip van voorschriften die betrekking hebben op onafhankelijkheid, die verband houden met opdrachten voor het controleren van financiële overzichten, alsmede aan (b) alle Standaarden die voor de controle relevant zijn. Standaard 200 vereist ook van de accountant om te voldoen aan elke vereiste van een Standaard tenzij, onder de omstandigheden van de controle, de gehele Standaard niet relevant is of de vereiste niet relevant is omdat deze voorwaardelijk is en aan die voorwaarde niet is voldaan. In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard door het uitvoeren van alternatieve controlewerkzaamheden teneinde datgene waarop die vereiste gericht is te bereiken.[539]

A6 Het naleven van de vereisten van voor de controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht relevante Standaarden is mogelijk niet uitvoerbaar wanneer de accountant niet tevens de opdracht heeft om de volledige set van financiële overzichten van de entiteit te controleren. In dergelijke gevallen beschikt de accountant vaak niet over hetzelfde inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, zoals een accountant die tevens de volledige set van financiële overzichten van de entiteit controleert. Evenmin beschikt de accountant over de controle-informatie over de algemene kwaliteit van de administratie of van overige informatie inzake de administratieve verwerking die zou zijn verkregen bij een controle van de volledige set van financiële overzichten van de entiteit. Dienovereenkomstig heeft de accountant mogelijk meer informatie nodig om de controle-informatie die hij vanuit de administratie heeft verkregen te bevestigen. In het geval van een controle van een specifiek element van een financieel overzicht vereisen bepaalde Standaarden controlewerkzaamheden die mogelijk niet in verhouding staan tot het element dat wordt gecontroleerd. Hoewel bijvoorbeeld de vereisten van Standaard 570[540] waarschijnlijk relevant zijn onder de omstandigheden van een controle van een overzicht van vorderingen, is het voldoen aan die vereisten mogelijk niet uitvoerbaar vanwege de controle-inspanningen die daartoe vereist zijn. Indien de accountant concludeert dat een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht overeenkomstig de Standaarden mogelijk niet uitvoerbaar is, kan de accountant met het management bespreken of een ander type opdracht beter uitvoerbaar zou kunnen zijn.

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie par. 8)

A7 Een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht kan worden opgesteld in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving dat is gebaseerd op een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is tot stand gebracht door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) voor het opstellen van een volledige set van financiële overzichten (bijvoorbeeld, International Financial Reporting Standards). Indien dit het geval is, kan het vaststellen van de aanvaardbaarheid van het van toepassing zijnde stelsel de overweging omvatten of dat stelsel alle vereisten omvat van het stelsel waarop het is gebaseerd die relevant zijn voor de presentatie van een enkel

[536] Standaard 200, paragraaf 13(f).
[537] Standaard 200, paragraaf 2.
[538] Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan controles of beoordelingen van historische financiële informatie.*
[539] Standaard 200, paragraaf 14, 18, 22 en 23.
[540] Standaard 570, *Continuïteit.*

financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht dat in adequate toelichtingen voorziet.

Vorm van het oordeel

A8 De vorm van het oordeel dat door de accountant tot uitdrukking zal worden gebracht, is afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en van eventuele van toepassing zijnde wet- of regelgeving.[541] Overeenkomstig Standaard 700[542]:

a. wanneer een goedkeurend oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over een volledige set van financiële overzichten die in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld, maakt het oordeel van de accountant, tenzij anderszins door wet- of regelgeving is vereist, gebruik van één van de volgende bewoordingen: (i) de financiële overzichten geven een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]; of (ii) de financiële overzichten geven een getrouw beeld in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]; alsmede
b. wanneer een goedkeurend oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over een volledige set van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, dan stelt het oordeel van de accountant dat de financiële overzichten zijn opgesteld, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving].

A9 In het geval van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht is het mogelijk dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de presentatie van het financieel overzicht of van het element niet expliciet adresseert. Dit kan het geval zijn wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gebaseerd is op een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization)voor het opstellen van een volledige set van financiële overzichten (bijvoorbeeld, International Financial Reporting Standards. Daarom overweegt de accountant of de verwachte vorm van het oordeel passend is in het licht van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Factoren die van invloed kunnen zijn op de overweging van de accountant om in het oordeel van de accountant gebruik te maken van de bewoordingen ‘geeft een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten’ of ‘geeft een getrouw beeld’ omvatten:

- de vraag of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving expliciet of impliciet wordt beperkt tot het opstellen van een volledige set van financiële overzichten;
- de vraag of het enkele financieel overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht:
  - volledig zal voldoen aan alle eisen die gesteld zijn door het stelsel dat relevant is voor dat bepaalde financieel overzicht of voor dat bepaalde element, alsmede de vraag of de presentatie van het financieel overzicht of van het element de daarmee verband houdende toelichtingen bevat;
  - indien nodig om een getrouwe weergave te bereiken, zal voorzien in toelichtingen die verder gaan dan die toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn of die, in buitengewone omstandigheden, afwijken van een door het stelsel gestelde eis.

Het besluit van de accountant over de verwachte vorm van het oordeel is een zaak van professionele oordeelsvorming. Het kan worden beïnvloed door de vraag of het gebruik van de bewoordingen ‘geeft een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten’ of ‘geeft een getrouw beeld’ in het oordeel van de accountant over een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht dat is opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, over het algemeen in het desbetreffende rechtsgebied wordt geaccepteerd.

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle (Zie Par. 10)

A10 De relevantie van elke Standaard vereist een zorgvuldige overweging. Zelfs wanneer alleen een specifiek element van een financieel overzicht het onderwerp van de controle uitmaakt, zijn de Standaarden zoals Standaard 240,[543] Standaard 550[544] en Standaard 570 in beginsel relevant. Dit is omdat het element een afwijking zou kunnen bevatten die het gevolg is van fraude, van het effect van transacties met verbonden partijen of van de niet correcte toepassing van de

[541] Standaard 200, paragraaf 8.
[542] Standaard 700, paragraaf 35 en 36.
[543] Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten.*
[544] Standaard 550, *Verbonden partijen.*

continuïteitsveronderstelling onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A11 Bovendien zijn de Standaarden geschreven in de context van een controle van financiële overzichten; ze dienen te worden aangepast voor zover noodzakelijk onder de omstandigheden wanneer ze worden toegepast op de controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht.[545] Zo zouden bijvoorbeeld schriftelijke bevestigingen door het management over de volledige set van financiële overzichten kunnen worden vervangen door schriftelijke bevestigingen over de presentatie van het financieel overzicht of van het element in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A12 Bij de controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht in combinatie met de controle van de volledige set van financiële overzichten van de entiteit kan de accountant over de mogelijkheid beschikken om gebruik te maken van controle-informatie verkregen als onderdeel van de controle van de volledige set van financiële overzichten van de entiteit bij de controle van het financieel overzicht of van het element. De Standaarden vereisen van de accountant evenwel om de controle van het financieel overzicht of element te plannen en uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen waarop het oordeel over het financieel overzicht of over het element kan worden gebaseerd.

A13 De individuele financiële overzichten die een volledige set van financiële overzichten vormen en veel van de elementen van die financiële overzichten, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn onderling gerelateerd. Dienovereenkomstig is het mogelijk dat de accountant niet in staat is bij de controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht om het financieel overzicht of het element geïsoleerd in overweging te nemen. Dientengevolge is het mogelijk dat de accountant werkzaamheden moet uitvoeren met betrekking tot de onderling gerelateerde elementen om de doelstelling van de controle te bereiken.

A14 Bovendien is het mogelijk dat de materialiteit die voor een enkel financieel overzicht of voor een specifiek element van een financieel overzicht is vastgesteld lager is dan de materialiteit die voor de volledige set van financiële overzichten van de entiteit is vastgesteld; dit zal van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden en op de evaluatie van de niet gecorrigeerde afwijkingen.

Het vormen van een oordeel en overwegingen inzake het rapporteren (Zie Par. 11)

A15 Standaard 700 vereist van de accountant om, bij het vormen van een oordeel, te evalueren of de financiële overzichten voorzien in adequate toelichtingen om de beoogde gebruikers in staat te stellen de invloed van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de informatie die bekend wordt gemaakt in de financiële overzichten te begrijpen.[546] In het geval van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht is het van belang dat het financieel overzicht of het element, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, met het oog op de door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen, voorziet in adequate toelichtingen om de beoogde gebruikers in staat te stellen om de informatie die bekend wordt gemaakt in het financieel overzicht of in het element te begrijpen, alsmede de invloed van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de informatie die in het financieel overzicht of in het element bekend wordt gemaakt.

A16 Bijlage 2 van deze Standaard bevat voorbeelden van controleverklaringen betreffende een enkel financieel overzicht en betreffende een specifiek element van een financieel overzicht.

Aangepast oordeel, paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring betreffende de volledige set van financiële overzichten van de entiteit (Zie Par. 14 en)

A17 Zelfs wanneer het aangepaste oordeel over de volledige set van financiële overzichten van de entiteit, de paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden dan wel de paragraaf inzake overige aangelegenheden geen verband houdt met het gecontroleerde financieel overzicht of met het gecontroleerde element, is het nog steeds mogelijk dat de accountant het passend acht om naar de aanpassing te verwijzen in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in een controleverklaring betreffende het financieel overzicht of element omdat de accountant van oordeel is dat dit relevant is voor het begrip van de gebruikers van het gecontroleerde financieel

[545] Standaard 200, paragraaf 2.
[546] Standaard 700, paragraaf 13(e).

overzicht of van het gecontroleerde element, dan wel van de daarmee verband houdende controleverklaring (Zie Standaard 706).[547]

A18 In de controleverklaring betreffende de volledige set van financiële overzichten van een entiteit zijn de oordeelonthouding met betrekking tot de operationele resultaten en kasstromen, daar waar relevant, en een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie toegestaan, aangezien de oordeelonthouding wordt uitgebracht met betrekking tot alleen de resultaten en kasstromen en niet met betrekking tot de financiële overzichten als geheel.[548]

Bijlage 1: Voorbeelden van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht (Zie Par. A3)

– vorderingen, voorziening voor dubieuze vorderingen, voorraad, de verplichting voor opgebouwde uitkeringen van een privaat pensioenplan, de vastgelegde waarde van geïdentificeerde immateriële activa, of de verplichting tot ‘incurred but not reported’ claims in een verzekeringsportefeuille, met inbegrip van daarmee verband houdende toelichtingen;
– een overzicht van extern beheerde activa en resultaten uit een privaat pensioenplan, met inbegrip van daarmee verband houdende toelichtingen;
– een overzicht van netto materiële activa, met inbegrip van daarmee verband houdende toelichtingen;
– een overzicht van uitgaven in relatie tot een lease property met inbegrip van verklarende toelichtingen;
– een overzicht van winstdeling of van bonussen voor werknemers, met inbegrip van verklarende toelichtingen.

Bijlage 2: Voorbeelden van controleverklaringen betreffende een enkel financieel overzicht en betreffende een specifiek element van een financieel overzicht (Zie Par. A16)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende een enkel financieel overzicht en betreffende een specifiek element van een financieel overzicht verwijzen wij u naar HRA deel 3 op www.nba.nl/Vaktechniek/Verklaringen/voorbeeldverklaringen-voorbeeldbrieven/.

[547] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant,* paragraaf 6.
[548] Standaard 510, *Initiële controle-opdrachten – Beginsaldi*, paragraaf A8, alsmede Standaard 705, paragraaf A16.



810 Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant die verband houden met een opdracht om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten die zijn afgeleid van de door diezelfde accountant overeenkomstig de Standaarden gecontroleerde financiële overzichten.

Ingangsdatum

2 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

3 De doelstellingen van de accountant zijn:
   a. te bepalen of het passend is de opdracht te aanvaarden om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten; en
   b. indien hij de opdracht heeft om te rapporteren over samengevatte financiële overzichten:
      1. een oordeel te formuleren over samengevatte financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies die zijn getrokken naar aanleiding van de verworven controle-informatie; en
      2. dat oordeel helder tot uitdrukking te brengen door middel van een schriftelijke rapportage die ook de onderbouwing voor dat oordeel beschrijft.

Definities

4 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
a. *toegepaste criteria* – De criteria die door het management worden toegepast bij het opstellen van samengevatte financiële overzichten;
b. *gecontroleerde financiële overzichten* – Financiële overzichten[549] die gecontroleerd zijn door de accountant overeenkomstig de Standaarden en waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid;
c. *samengevatte financiële overzichten* – Historische financiële informatie die is afgeleid van financiële overzichten, maar die minder details bevat dan de financiële overzichten, terwijl zij nog steeds in een gestructureerde weergave voorziet die consistent is met de weergave van de economische middelen of verplichtingen die verschaft worden door de financiële overzichten van de entiteit op een bepaald tijdstip dan wel van de veranderingen daarin over een bepaalde periode.[550] Verschillende rechtsgebieden kunnen verschillende terminologie gebruiken om dergelijke historische financiële informatie te beschrijven.

Vereisten

Aanvaarding van de opdracht

5 De accountant dient een opdracht om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten overeenkomstig deze Standaard alleen te aanvaarden wanneer de accountant de opdracht heeft gekregen tot het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden van de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid. (Zie Par. A1)

6 Voordat de accountant een opdracht aanvaardt om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten, dient hij: (Zie Par. A2)
   a. te bepalen of de toegepaste criteria aanvaardbaar zijn; (Zie Par. A3, A4, A5, A6 en A7)
   b. de overeenstemming van het management te verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt:
      1. voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met de toegepaste criteria;
      2. om de gecontroleerde financiële overzichten zonder onnodige problemen beschikbaar te

[549] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, geeft een definitie van de term ‘financiële overzichten’.
[550] Standaard 200, paragraaf 13(f)

stellen voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten (of, indien wet- of regelgeving bepaalt dat de gecontroleerde financiële overzichten niet beschikbaar hoeven te worden gesteld voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten en de criteria vaststelt voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten, om die wet- of regelgeving in de samengevatte financiële overzichten te beschrijven); alsmede
    3. om de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten op te nemen in elk document dat de samengevatte financiële overzichten bevat en dat aangeeft dat de accountant daarover heeft gerapporteerd.
  c. overeenstemming te bereiken met het management over de vorm van het oordeel dat tot uitdrukking moet worden gebracht bij de samengevatte financiële overzichten (Zie Par. 9, 10 en 11).

Aard van de werkzaamheden

7 Indien de accountant concludeert dat de toegepaste criteria niet aanvaardbaar zijn of niet in staat is om de overeenstemming van het management te verkrijgen zoals beschreven in paragraaf 6(b), dient de accountant de opdracht om te rapporteren betreffende de samengevatte financiële overzichten niet te aanvaarden, tenzij wet- of regelgeving vereisen dit wel te doen. Een opdracht die wordt uitgevoerd in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving voldoet niet aan deze Standaard. Daarom dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard. De accountant dient een passende verwijzing naar dit feit op te nemen in de opdrachtvoorwaarden. De accountant dient eveneens het effect te bepalen dat dit mogelijk heeft op de opdracht om de financiële overzichten te controleren waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.

8 De accountant dient de volgende werkzaamheden uit te voeren, alsmede alle overige werkzaamheden die de accountant noodzakelijk kan achten, ter onderbouwing van het oordeel van de accountant over de samengevatte financiële overzichten:
  a. evalueren of de samengevatte financiële overzichten op adequate wijze het samengevatte karakter daarvan uiteenzetten en de gecontroleerde financiële overzichten identificeren;
  b. wanneer samengevatte financiële overzichten niet vergezeld gaan van de gecontroleerde financiële overzichten, evalueren of zij duidelijk beschrijven:
    1. bij wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar zijn; of
    2. de wet- of regelgeving die specificeert dat de gecontroleerde financiële overzichten niet beschikbaar hoeven te worden gesteld voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten en die de criteria vaststelt voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten.
  c. evalueren of de samengevatte financiële overzichten op adequate wijze de toegepaste criteria uiteenzetten;
  d. de samengevatte financiële overzichten vergelijken met de gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten, teneinde te bepalen of de samengevatte financiële overzichten overeenkomen met of herberekend kunnen worden vanuit de gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten;
  e. evalueren of de samengevatte financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de toegepaste criteria;
  f. evalueren, in het licht van het doel van de samengevatte financiële overzichten, of de samengevatte financiële overzichten de noodzakelijke informatie bevatten, alsmede of deze zich op een geschikt aggregatieniveau bevinden zodat zij onder de omstandigheden niet misleidend zijn;
  g. evalueren of de gecontroleerde financiële overzichten zonder onnodige problemen beschikbaar zijn voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten, tenzij wet- of regelgeving bepaalt dat deze niet beschikbaar hoeven te worden gesteld en de criteria vaststelt voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten. (Zie Par. A8)

Vorm van het oordeel

9 Wanneer de accountant heeft geconcludeerd dan een goedkeurend oordeel over de samengevatte financiële overzichten passend is, dient het oordeel van de accountant, tenzij wet- of regelgeving anders vereist, gebruik te maken van één van de volgende bewoordingen: (Zie Par. A9)
  a. de samengevatte financiële overzichten zijn in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent met de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met [de toegepaste criteria]; of
  b. de samengevatte financiële overzichten zijn een getrouwe samenvatting van de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met [de toegepaste criteria].

10 Indien wet- of regelgeving de bewoording van het oordeel over de samengevatte financiële

overzichten voorschrijft in termen die anders zijn dan die welke beschreven zijn in paragraaf 9, dient de accountant:

a. de werkzaamheden die beschreven zijn in paragraaf 8 en alle verdere werkzaamheden toe te passen die noodzakelijk zijn om de accountant in staat te stellen om het voorgeschreven oordeel tot uitdrukking te brengen; alsmede
b. te evalueren of de gebruikers van de samengevatte financiële overzichten het oordeel van de accountant over de samengevatte financiële overzichten verkeerd zouden kunnen begrijpen en, indien dat zo is, of aanvullende toelichting in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten mogelijke misverstanden kan wegnemen.

11 Indien, in het geval van paragraaf 10(b), de accountant concludeert dat aanvullende uitleg in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten mogelijke misverstanden niet kan wegnemen, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden, tenzij wet- of regelgeving vereist dat hij dit wel doet. Een opdracht die wordt uitgevoerd in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving voldoet niet aan deze Standaard. Daarom dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig deze Standaard.

Timing van de werkzaamheden en gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten

12 De controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten kan van een latere datum zijn dan de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten. In dergelijke gevallen dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten te vermelden dat de samengevatte financiële overzichten en de gecontroleerde financiële overzichten geen weergave zijn van de invloed van gebeurtenissen die plaatsvonden na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten die mogelijk een aanpassing van, dan wel een toelichting in de gecontroleerde financiële overzichten vereisen. (Zie Par. A10)

13 De accountant kan zich bewust worden van feiten die al bestonden op de datum van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten, maar waarvan de accountant voordien zich niet bewust was. In dergelijke gevallen dient de accountant de controleverklaring bij samengevatte financiële overzichten niet uit te brengen voordat de afweging van de accountant van dergelijke feiten met betrekking tot de gecontroleerde financiële overzichten overeenkomstig Standaard 560[551] is afgerond.

De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten

Elementen van de controleverklaring

14 De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten dient de volgende elementen te bevatten:[552] (Zie Par. A15)

a. een titel die duidelijk aangeeft dat het de verklaring van een onafhankelijke accountant is; (Zie Par. A11)
b. een geadresseerde; (Zie Par. A12)
c. een inleidende paragraaf die:
    1. de samengevatte financiële overzichten aanduidt waarover de accountant rapporteert, met inbegrip van de titel van elk overzicht dat is opgenomen in de samengevatte financiële overzichten; (Zie Par. A13)
    2. de gecontroleerde financiële overzichten aanduidt;
    3. verwijst naar de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, de datum van die verklaring alsmede, los van paragraaf 17 en 18, het feit dat een goedkeurend oordeel tot uitdrukking is gebracht bij de gecontroleerde financiële overzichten;
    4. stelt dat indien de datum van de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten later is dan de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, de samengevatte financiële overzichten en de gecontroleerde financiële overzichten geen weergave zijn van de invloed van gebeurtenissen die hebben plaatsgehad na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten; alsmede
    5. een vermelding bevat die aangeeft dat de samengevatte financiële overzichten niet alle toelichtingen bevatten die vereist zijn op grond van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast bij het opstellen van de gecontroleerde financiële overzichten,

[551] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.*

[552] Paragraaf 17–18, die de omstandigheden behandelen waarin de controleverklaring bij de financiële overzichten is aangepast, vereisen aanvullende elementen naast die welke in deze paragraaf worden genoemd.

alsmede dat het lezen van de samengevatte financiële overzichten het lezen van de gecontroleerde financiële overzichten niet kan vervangen.
d. een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management[553] voor de samengevatte financiële overzichten waarin wordt uitgelegd dat het management[554] verantwoordelijk is voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met de toegepaste criteria;
e. een vermelding dat de accountant verantwoordelijk is voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de samengevatte financiële overzichten op basis van de op grond van deze Standaard vereiste werkzaamheden;
f. een paragraaf waarin op duidelijke wijze een oordeel tot uitdrukking wordt gebracht (Zie Par. 9, 10 en 11);
g. de ondertekening door de accountant;
h. de datum van de controleverklaring; (Zie Par. A14)
i. het adres van de accountant.

15 Indien de geadresseerde van de samengevatte financiële overzichten niet dezelfde is als de geadresseerde van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten, dient de accountant de juistheid van het hanteren van een andere geadresseerde te evalueren. (Zie Par. A12)

16 De accountant dient de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten niet eerder te dateren dan: (Zie Par. A14)
a. de datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verworven om daarop het oordeel te baseren, met inbegrip van informatie waaruit blijkt dat de samengevatte financiële overzichten zijn opgesteld en dat degenen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid hiervoor op zich hebben genomen; alsmede
b. de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten.

Aanpassingen van het oordeel, paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten (Zie Par. A15)

17 Wanneer de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten een oordeel met beperking, een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat, maar de accountant zich ervan heeft vergewist dat de samengevatte financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met of een getrouwe samenvatting zijn van de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met de toegepaste criteria, dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten naast de in paragraaf 14 genoemde elementen:
a. te vermelden dat de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten een oordeel met beperking, een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat; alsmede
b. een beschrijving te geven van:
   1. de onderbouwing van het oordeel met beperking over de gecontroleerde financiële overzichten, alsmede dat oordeel met beperking; dan wel de paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of de paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten; alsmede
   2. de eventuele invloed daarvan op de samengevatte financiële overzichten.

18 Wanneer de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding bevat, dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten naast de in paragraaf 14 genoemde elementen:
a. te vermelden dat de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding bevat;
b. de onderbouwing van dat afkeurende oordeel of die oordeelonthouding te beschrijven; alsmede
c. te vermelden dat, als gevolg van het afkeurende oordeel of de oordeelonthouding, het niet passend is om een oordeel over de samengevatte financiële overzichten tot uitdrukking te brengen.

Aangepast oordeel over de samengevatte financiële overzichten

19 Indien de samengevatte financiële overzichten niet in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met, dan wel geen getrouwe samenvatting zijn van de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met de toegepaste criteria, en het management niet instemt met

[553] Of een andere term die geschikt is in de context van het juridische stelsel in het specifieke rechtsgebied.
[554] Of een andere term die geschikt is in de context van het juridische stelsel in het specifieke rechtsgebied.



het maken van de noodzakelijke aanpassingen, dient de accountant een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen over de samengevatte financiële overzichten. (Zie Par. A15)

Beperking van verspreiding of gebruik dan wel het attenderen van lezers op de verslaggevingsgrondslagen

20 Wanneer het verspreiden of het gebruik van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten beperkt wordt, of de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten lezers erop attendeert dat de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden, dient de accountant een vergelijkbare beperking of attentiepunt op te nemen in de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten.

Vergelijkende cijfers

21 Indien de gecontroleerde financiële overzichten vergelijkende cijfers bevatten maar de samengevatte financiële overzichten dat niet doen, dient de accountant te bepalen of een dergelijke omissie redelijk is in de omstandigheden van de opdracht. De accountant dient de invloed te bepalen van een onredelijke omissie op de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten. (Zie Par. A16)

22 Indien de samengevatte financiële overzichten vergelijkende cijfers bevatten waarover gerapporteerd werd door een andere accountant, dient de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten ook de aangelegenheden te bevatten die Standaard 710 van de accountant vereist om op te nemen in de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten.[555] (Zie Par. A17)

Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten

23 De accountant dient te evalueren of alle niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met de samengevatte financiële overzichten, duidelijk wordt onderscheiden ten opzichte van de samengevatte financiële overzichten. Indien de accountant concludeert dat de presentatie door de entiteit van de niet gecontroleerde aanvullende informatie niet duidelijk wordt onderscheiden ten opzichte van de samengevatte financiële overzichten, dient de accountant het management te verzoeken om de presentatie van de niet gecontroleerde aanvullende informatie te wijzigen. Indien het management weigert dit te doen, dient de accountant in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten uit te leggen dat dergelijke informatie niet is omvat door die verklaring. (Zie Par. A18)

Andere informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten

24 De accountant dient andere informatie te lezen die is opgenomen in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de daarop betrekking hebbende controleverklaring bevat om alle van materieel belang zijnde inconsistenties ten opzichte van de samengevatte financiële overzichten te identificeren. Indien de accountant bij het lezen van de andere informatie een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert, dient de accountant te bepalen of de samengevatte financiële overzichten dan wel de andere informatie moeten worden herzien. Indien de accountant bij het lezen van de andere informatie zich bewust wordt van een duidelijke van materieel belang zijnde daadwerkelijke afwijking, dient de accountant de aangelegenheid met het management te bespreken. (Zie Par. A19)

Associëren van de accountant

25 Indien de accountant zich ervan bewust wordt dat de entiteit van plan is er melding van te maken dat de accountant gerapporteerd heeft over samengevatte financiële overzichten in een document dat de samengevatte financiële overzichten bevat, maar niet van plan is om de daarop betrekking hebbende controleverklaring toe te voegen, dient de accountant het management te verzoeken de controleverklaring aan het document toe te voegen. Indien het management dat niet doet dient de accountant andere passende acties te bepalen en uit te voeren die zijn opgezet om te voorkomen dat het management de accountant op ongepaste wijze in verband brengt met de samengevatte financiële overzichten in dat document. (Zie Par. A20)

26 Het is mogelijk dat de accountant de opdracht heeft te rapporteren betreffende de financiële overzichten van een entiteit, maar niet de opdracht heeft om te rapporteren over de samengevatte

[555] Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten.*

financiële overzichten. Indien in dit geval de accountant zich ervan bewust wordt dat de entiteit van plan is om een vermelding op te nemen in een document dat verwijst naar de accountant en naar het feit dat de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid van de door de accountant gecontroleerde financiële overzichten, dient de accountant zich ervan te vergewissen dat:

a. de verwijzing naar de accountant wordt gemaakt in de context van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten; en
b. de vermelding niet de indruk wekt dat de accountant heeft gerapporteerd over de samengevatte financiële overzichten.

Indien noch aan (a) noch aan (b) wordt voldaan, dient de accountant het management te verzoeken de vermelding zodanig te wijzigen dat die daaraan wel voldoet, dan wel in het document niet naar de accountant te verwijzen. Anderzijds kan de entiteit de accountant de opdracht geven om te rapporteren over de samengevatte financiële overzichten en om de daarop betrekking hebbende controleverklaring aan het document toe te voegen. Indien het management de vermelding niet wijzigt, de verwijzing naar de accountant niet schrapt, dan wel een controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten niet toevoegt aan het document dat de samengevatte financiële overzichten bevat, dient de accountant het management te informeren dat de accountant het niet eens is met de verwijzing naar de accountant en dient de accountant andere passende acties te bepalen en uit te voeren die zijn opgezet om te voorkomen dat het management op ongepaste wijze naar de accountant verwijst. (Zie Par. A20)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Aanvaarding van de opdracht (Zie Par. 5–)

A1 De controle van de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid verschaft de accountant de noodzakelijke kennis om zich te kwijten van zijn verantwoordelijkheden met betrekking tot de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met deze Standaard. Het toepassen van deze Standaard zal geen voldoende en geschikte informatie verschaffen om daarop het oordeel over de samengevatte financiële overzichten te baseren indien de accountant niet ook de financiële overzichten heeft gecontroleerd waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.

A2 De overeenstemming van het management over de aangelegenheden die beschreven zijn in paragraaf 6 kan blijken uit de schriftelijke aanvaarding van de opdrachtvoorwaarden door het management.

Criteria (Zie Par. 6(a))

A3 Het opstellen van samengevatte financiële overzichten vereist van het management om de informatie vast te stellen die dient te worden weergegeven in de samengevatte financiële overzichten zodat deze in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met dan wel een getrouwe samenvatting zijn van de gecontroleerde financiële overzichten. Omdat samengevatte financiële overzichten naar hun aard geaggregeerde informatie en beperkte toelichting bevatten, bestaat er een verhoogd risico dat zij niet de noodzakelijke informatie bevatten om onder de omstandigheden niet misleidend te zijn. Dit risico neemt toe wanneer er geen vastgestelde criteria bestaan voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten.

A4 Tot factoren die van invloed kunnen zijn op het bepalen door de accountant van de aanvaardbaarheid van de toegepaste criteria behoren:

- de aard van de entiteit;
- het doel van de samengevatte financiële overzichten;
- de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten; en
- de vraag of de toegepaste criteria zullen resulteren in samengevatte financiële overzichten die onder de gegeven omstandigheden niet misleidend zullen zijn.

A5 De criteria voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten kunnen worden vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) of bij wet- of regelgeving. Evenals dit het geval is voor financiële overzichten, zoals uiteengezet in Standaard 210[556], kan de accountant in veel van dergelijke gevallen ervan uitgaan dat dergelijke criteria aanvaardbaar zijn.

A6 Wanneer er geen vastgestelde criteria bestaan voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten kunnen criteria door het management ontwikkeld worden, bijvoorbeeld op basis van gebruik in een bepaalde sector. Criteria die onder de omstandigheden aanvaardbaar zijn, zullen resulteren in samengevatte financiële overzichten die:

[556] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf A3, A8 en A9.

a. op adequate wijze hun samengevatte karakter toelichten en de gecontroleerde financiële overzichten identificeren;
b. op duidelijke wijze beschrijven bij wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar zijn dan wel, indien wet- of regelgeving erin voorziet dat de gecontroleerde financiële overzichten niet beschikbaar gesteld hoeven te worden voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten en de criteria vaststelt voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten, die wet- of regelgeving beschrijven;
c. de toegepaste criteria op adequate wijze uiteenzetten;
d. overeenkomen met of kunnen worden herberekend vanuit de daaraan gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten; alsmede
e. in het licht van het doel van de samengevatte financiële overzichten, de noodzakelijke informatie bevatten alsmede zich op een geschikt aggregatieniveau bevinden zodat zij onder de gegeven omstandigheden niet misleidend zijn.

A7 Adequate uiteenzetting van het samengevatte karakter van de samengevatte financiële overzichten en de aanduiding van de gecontroleerde financiële overzichten, waarnaar wordt verwezen in paragraaf A6(a), kan worden verschaft door bijvoorbeeld een titel als *Samengevatte financiële overzichten opgesteld vanuit de gecontroleerde financiële overzichten van het jaar geëindigd op 31 december 20XX.*

Het evalueren van de beschikbaarheid van de gecontroleerde financiële overzichten (Zie Par. 8(g))

A8 De evaluatie van de accountant of de gecontroleerde financiële overzichten zonder onnodige problemen beschikbaar zijn voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten, wordt beïnvloed door factoren zoals:
- de vraag of de samengevatte financiële overzichten op duidelijke wijze beschrijven bij wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar zijn;
- de vraag of de gecontroleerde financiële overzichten openbaar zijn gemaakt; of
- de vraag of het management een proces heeft vastgesteld waardoor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten rechtstreekse toegang kunnen verkrijgen tot de gecontroleerde financiële overzichten.

Vorm van het oordeel (Zie Par. 9)

A9 Een conclusie gebaseerd op een evaluatie van de controle-informatie die is verkregen door het uitvoeren van de in paragraaf 8 genoemde werkzaamheden, dat een goedkeurend oordeel over de samengevatte financiële overzichten passend is, stelt de accountant in staat om een oordeel tot uitdrukking te brengen dat één van de bewoordingen uit paragraaf 9 bevat. De beslissing van de accountant over de vraag welke bewoordingen hij zal gebruiken, kan worden beïnvloed door algemeen aanvaard gebruik in het desbetreffende rechtsgebied.

Timing van werkzaamheden en gebeurtenissen na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten (Zie Par. 12)

A10 De werkzaamheden die beschreven zijn in paragraaf 8 worden dikwijls uitgevoerd tijdens of direct na de controle van de financiële overzichten. Wanneer de accountant rapporteert betreffende de samengevatte financiële overzichten na het afronden van de controle van de financiële overzichten, wordt van de accountant niet vereist om aanvullende controle-informatie te verkrijgen over de gecontroleerde financiële overzichten, noch dat hij rapporteert betreffende de invloed van gebeurtenissen die plaatsvonden na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, aangezien de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid van de gecontroleerde financiële overzichten en deze niet actualiseren.

De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten

Elementen van de controleverklaring

Titel (Zie Par. 14(a))

A11 Een titel die aangeeft dat de verklaring de verklaring is van een onafhankelijke accountant, bijvoorbeeld, *Verklaring van de onafhankelijke accountant*, bevestigt dat de accountant heeft voldaan aan alle relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid. Dit onderscheidt de verklaring van de onafhankelijke accountant van door anderen uitgebrachte rapportages.

Geadresseerde (Zie: Par. 14(b), 15)

A12 Tot factoren, die van invloed kunnen zijn op de evaluatie door de accountant van de juistheid van de geadresseerde van de samengevatte financiële overzichten, behoren de opdrachtvoorwaarden, de aard van de entiteit, alsmede het doel van de samengevatte financiële overzichten.

Inleidende paragraaf (Zie Par. 14(c)(i))

A13 Wanneer de accountant zich ervan bewust is dat de samengevatte financiële overzichten zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, kan de accountant overwegen, indien de presentatievorm dit toelaat, om de paginanummers te identificeren waarop de samengevatte financiële overzichten worden weergegeven. Dit ondersteunt lezers bij het identificeren van de samengevatte financiële overzichten waarop de controleverklaring betrekking heeft.

Datum van de controleverklaring (Zie Par. 14(h), 16)

A14 De persoon of personen met erkende bevoegdheid om te concluderen dat de samengevatte financiële overzichten zijn opgesteld en daarvoor verantwoordelijkheid te nemen, hangt/hangen af van de opdrachtvoorwaarden, de aard van de entiteit en het doel van de samengevatte financiële overzichten.

Voorbeelden (Zie Par. 14, 17–19)

A15 De bijlage bij deze Standaard bevat voorbeelden van controleverklaringen betreffende samengevatte financiële overzichten die:
a. goedkeurende oordelen bevatten;
b. zijn afgeleid van gecontroleerde financiële overzichten waarbij de accountant aangepaste oordelen heeft uitgebracht; alsmede
c. een aangepast oordeel bevatten.

Vergelijkende cijfers (Zie Par. 21–22)

A16 Indien de gecontroleerde financiële overzichten vergelijkende cijfers bevatten, is er sprake van een veronderstelling dat de samengevatte financiële overzichten eveneens vergelijkende cijfers zouden bevatten. Vergelijkende cijfers in de gecontroleerde financiële overzichten kunnen worden beschouwd als vergelijkende cijfers dan wel als ter vergelijking opgenomen financiële informatie. Standaard 710 beschrijft hoe dit verschil van invloed is op de controleverklaring betreffende de financiële overzichten, met inbegrip van met name verwijzing naar andere accountants die de financiële overzichten over de voorgaande periode hebben gecontroleerd.

A17 Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de bepaling van de accountant of een omissie van vergelijkende cijfers redelijk is, omvatten de aard en het doel van de samengevatte financiële overzichten, de toegepaste criteria, alsmede de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten.

Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten (Zie Par. 23)

A18 Standaard 700[557] bevat vereisten en leidraden die moeten worden toegepast wanneer niet gecontroleerde aanvullende informatie wordt gepresenteerd samen met gecontroleerde financiële overzichten die, aangepast voor zover noodzakelijk in de gegeven omstandigheden, van dienst kunnen zijn bij het toepassen van de vereiste in paragraaf 23.

Andere informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten (Zie Par. 24)

A19 Standaard 720[558] bevat vereisten en leidraden met betrekking tot het lezen van andere informatie die is opgenomen in een document dat de gecontroleerde financiële overzichten en de daarop betrekking hebbende controleverklaring bevat, alsmede vereisten en leidraden die inspelen op van materieel belang zijnde inconsistenties en van materieel belang zijnde daadwerkelijke afwijkingen. Aangepast voor zover noodzakelijk in de gegeven omstandigheden,

---

[557] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 46 en 47.
[558] Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen.*



kunnen deze van dienst zijn bij het toepassen van de vereisten uit paragraaf 24.

Associëren van de accountant (Zie Par. 25–)

A20 Tot andere passende acties die de accountant kan ondernemen wanneer het management niet de actie onderneemt waartoe is verzocht, kunnen behoren het informeren van de beoogde gebruikers en overige bekende derde gebruikers over de ongepaste verwijzing naar de accountant. De handelwijze van de accountant hangt af van de wettelijke rechten en verplichtingen van de accountant. Derhalve kan de accountant het passend achten om juridisch advies in te winnen.

Bijlage: Voorbeelden van verklaringen betreffende samengevatte financiële overzichten (Zie Par. A15)

Voor voorbeeldteksten van verklaringen betreffende samengevatte financiële overzichten wordt verwezen naar HRA deel 3.

2400 Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard voor beoordelingsopdrachten behandelt het volgende: (Zie Par. A1)
   a. de verantwoordelijkheden van de accountant wanneer deze is ingeschakeld om een beoordeling van financiële overzichten uit te voeren, wanneer de accountant niet betrokken is bij de controle van de financiële overzichten van de entiteit; en
   b. de vorm en inhoud van de beoordelingsverklaring bij de financiële overzichten.

2 Deze Standaard behandelt niet een beoordeling van financiële overzichten of van tussentijdse financiële informatie van een entiteit door een accountant die als de onafhankelijke accountant betrokken is bij de controle van de financiële overzichten van de entiteit. (Zie Par. A2)

3 Deze Standaard moet worden toegepast, voor zover noodzakelijk aangepast, op beoordelingen van andere historische financiële informatie. Opdrachten met een beperkte mate van zekerheid anders dan beoordelingen van historische financiële informatie worden onder Standaard 3000 uitgevoerd[559].

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing

4 Kwaliteitsbeheersingssystemen, beleidslijnen en procedures vallen onder de verantwoordelijkheid van het kantoor. Regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing is van toepassing op accountantskantoren met betrekking tot opdrachten van een kantoor tot het beoordelen van financiële informatie[560]. De bepalingen van deze Standaard met betrekking tot kwaliteitsbeheersing op het niveau van individuele beoordelingsopdrachten hanteren als uitgangspunt dat het kantoor onderhevig is aan de NVAK assurance (Zie Par. A3, A4 en A5)

De opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten

5 Het beoordelen van financiële overzichten is een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, zoals beschreven in *Het Stramien voor Assurance-opdrachten* (het Stramien).[561] (Zie Par. A6 en A7)

6 Bij een beoordeling van financiële overzichten brengt de accountant een conclusie tot uitdrukking met als doel om de mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers, met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten van een entiteit in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving, te versterken. De conclusie van de accountant is gebaseerd op het feit dat de accountant een beperkte mate van zekerheid verkrijgt. De beoordelingsverklaring omvat een beschrijving van de aard van een beoordelingsopdracht als context voor de lezers van de verklaring om de conclusie te begrijpen.

7 De accountant verzoekt voornamelijk om inlichtingen en voert cijferanalyses uit om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Deze informatie vormt de basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel, die in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard tot uitdrukking wordt gebracht.

8 Indien de accountant zich bewust wordt van een aangelegenheid die hem ertoe brengt te veronderstellen dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten, zet de accountant aanvullende werkzaamheden op en voert hij deze uit. De accountant doet dit voor zover hij dit in de situatie noodzakelijk acht, om in staat te zijn overeenkomstig deze Standaard een conclusie te vormen over de financiële overzichten.

Autoriteit van deze Standaard

9 Deze Standaard bevat de doelstellingen van de accountant bij het opvolgen van de Standaard die de context bieden waarin de vereisten van deze Standaard zijn vastgesteld. Zij zijn bedoeld de accountant te ondersteunen bij het begrijpen van wat nodig is om te bereiken in een beoordelingsopdracht.

10 Deze Standaard bevat vereisten die zijn opgezet om de accountant in staat te stellen de vermelde doelstelling te halen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord ‘dienen’ (in: ‘iets dienen te doen’).

11 Bovendien bevat deze Standaard inleidend materiaal, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die context verschaffen en relevant zijn voor een degelijk begrip van de Standaard.

---

[559] Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie.*
[560] De *Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance)*, artikel 4.
[561] *Het Stramien*, paragraaf 7 en 11.

12 De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verschaffen verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren hiervan. Hoewel dergelijke leidraden op zichzelf geen vereisten opleggen zijn ze wel relevant voor de juiste toepassing van de vereisten. De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten kunnen tevens achtergrondinformatie verschaffen betreffende aangelegenheden die in deze Standaard worden behandeld en die ondersteunen bij het toepassen van de vereisten.

Ingangsdatum

13 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

14 De doelstellingen van de accountant in een beoordeling van financiële overzichten onder deze Standaard zijn om:
   a. een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, voornamelijk door het verzoeken om inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses, over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten. Hierdoor wordt de accountant in staat gesteld een conclusie tot uitdrukking te brengen dat hem niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
   b. te rapporteren over de financiële overzichten als geheel en om te communiceren, zoals vereist door deze Standaard.

15 In alle gevallen waar er geen beperkte mate van zekerheid kan worden verkregen en een conclusie met beperking in de beoordelingsverklaring in de omstandigheden onvoldoende is, vereist deze Standaard dat de accountant:
   - een onthouding van een conclusie formuleert in de uitgebrachte verklaring; of
   - indien van toepassing, de opdracht teruggeeft indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. (Zie Par. A8, A9 en A10, A115 en A116)

Definities

16 De begrippenlijst[562] omvat de termen die in deze Standaard worden gedefinieerd en omvat tevens beschrijvingen van andere termen uit deze Standaard als hulpmiddel bij een consistente toepassing en interpretatie. De termen ‘management’ en ‘de met governance belaste personen’ worden bijvoorbeeld in deze Standaard gebruikt zoals ze in de begrippenlijst gedefinieerd zijn. (Zie Par. A11 en A12)

17 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
a. *cijferanalyses* – Evaluaties van financiële informatie door analyse van plausibele relaties tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens. Voor zover noodzakelijk worden bij cijferanalyses tevens geïdentificeerde fluctuaties of relaties onderzocht die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant verschillen van de verwachte waarden;
b. *opdrachtrisico* – Het risico dat de accountant een niet-passende conclusie tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten;
c. *financiële overzichten voor algemene doeleinden* – Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden;
d. *stelsel voor algemene doeleinden* – Een stelsel inzake financiële verslaggeving opgesteld om te voorzien in de gemeenschappelijke financiële behoefte van een brede groep gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw beeld stelsel zijn, of een compliance-stelsel;
e. *verzoek om inlichtingen* – Een verzoek om inlichtingen bestaat uit het zoeken naar informatie van goed ingelichte personen binnen of buiten de entiteit;
f. *beperkte mate van zekerheid* – Het niveau van zekerheid dat is verkregen waar het opdrachtrisico naar een niveau is teruggebracht dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is, maar waar dat risico groter is dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, als de basis voor het tot uitdrukking brengen van een conclusie overeenkomstig deze Standaard. De combinatie van de aard, timing en omvang van werkzaamheden voor het verzamelen van assurance-informatie is voor de accountant tenminste voldoende om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen. Om zinvol te kunnen zijn, zal het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen waarschijnlijk het vertrouwen van de beoogde gebruikers van de financiële overzichten versterken; (Zie Par. A13)

[562] Zie Begrippenlijst.

g. *accountant* – De term omvat de opdrachtpartner of andere leden van het opdrachtteam, of, naar gelang van toepassing, het kantoor. Wanneer deze Standaard uitdrukkelijk bedoelt dat een vereiste of verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner moet worden vervuld, wordt de term ‘opdrachtpartner’ in plaats van term ‘accountant’ gebruikt. ‘Opdrachtpartner’ en ‘kantoor’ moeten worden gelezen als verwijzende naar de termen die in de publieke sector als hun equivalent daarvan worden gebruikt, wanneer dit relevant is;
h. *professionele oordeelsvorming* – Het toepassen van relevante training, kennis en ervaring, binnen de context die door assurance-, financiële verslaggevings- en ethische standaarden worden verschaft, bij het maken van geïnformeerde beslissingen over de handelswijzen die in de omstandigheden van de beoordelingsopdracht passend zijn;
i. *relevante ethische voorschriften* – Ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam onderhevig is bij het uitvoeren van beoordelingsopdrachten. Deze voorschriften omvatten doorgaans de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA), samen met de nationale vereisten die stringenter zijn;
j. *financiële overzichten voor bijzondere doeleinden* – Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden;
k. *stelsel voor bijzondere doeleinden* – Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voldoen aan de informatiebehoeften van specifieke gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel zijn, of een compliance-stelsel;
l. *opdrachtpartner* – De partner of andere persoon binnen het kantoor die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de verklaring die namens het kantoor wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend;
m. *getrouw-beeld stelsel* – De term ‘getrouw-beeld-stelsel’ wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat het naleven van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, alsmede:

1. impliciet of expliciet erkent dat om de financiële overzichten een getrouwe weergave te laten vormen het nodig kan zijn dat het management toelichtingen verstrekt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn;
2. of expliciet erkent dat het noodzakelijk kan zijn dat het management van een door het stelsel gesteld vereiste afwijkt om de financiële overzichten een getrouwe weergave te laten vormen. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend in buitengewoon zeldzame omstandigheden noodzakelijk geacht.

n. *compliance-stelsel* – De term ‘compliance-stelsel’ wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat het naleven van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, maar de hierboven onder (i) of (ii) genoemde erkenningen niet bevat.

Vereisten

Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze Standaard

18 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten om de doelstellingen van de Standaard te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A14)

Het naleven van relevante vereisten

19 De accountant dient iedere vereiste van deze Standaard na te leven, tenzij een vereiste voor de beoordelingsopdracht niet relevant is. Een vereiste is relevant voor de beoordelingsopdracht wanneer de betreffende omstandigheden van toepassing zijn.
20 De accountant dient in de beoordelingsverklaring geen naleving van deze Standaard te vermelden, tenzij de accountant alle vereisten van deze Standaard heeft nageleefd die voor de beoordelingsopdracht relevant zijn.

Ethische voorschriften

21 De accountant dient alle relevante ethische voorschriften na te leven, inclusief de vereisten die betrekking hebben op onafhankelijkheid. (Zie Par. A15 en A16)

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming

22 De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren. Hij dient daarbij te erkennen dat er omstandigheden kunnen zijn die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie Par. A17, A18, A19 en A20)
23 De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij het uitvoeren van een beoordelingsopdracht. (Zie Par. A21, A22, A23, A24 en A25)

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

24 De opdrachtpartner dient te beschikken over competentie op het gebied van assurance-vaardigheden en -technieken en op het gebied van financiële verslaggeving, die passend zijn in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A26)

25 De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. A27, A28, A29 en A30)
   a. de algehele kwaliteit van iedere beoordelingsopdracht die aan de partner is toegewezen;
   b. de aansturing van, het toezicht op en het plannen en uitvoeren van de beoordelingsopdracht in overeenstemming met professionele standaarden en de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving; (Zie Par. A31)
   c. de geschiktheid van de beoordelingsverklaring onder de gegeven omstandigheden; en
   d. de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met de beleidslijnen inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor, inclusief het volgende:
      1. zich ervan vergewissen dat geschikte procedures met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en opdrachten zijn gevolgd, en dat getrokken conclusies passend zijn. Hierbij is de overweging inbegrepen of er informatie is die ertoe zou kunnen leiden dat de opdrachtpartner concludeert dat het bij het management ontbreekt aan integriteit; (Zie Par. A32 en A33)
      2. zich ervan vergewissen dat het opdrachtteam gezamenlijk over de gepaste competentie en capaciteiten beschikt, inclusief assurance-vaardigheden en -technieken en deskundigheid in financiële verslaggeving, om:
         a. de beoordelingsopdracht overeenkomstig professionele standaarden en de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving uit te voeren; en
         b. een verklaring mogelijk te maken die onder de gegeven omstandigheden passend is om uit te brengen; en
      3. het nemen van de verantwoordelijkheid voor het onderhouden van geschikte opdrachtdocumentatie.

Relevante overwegingen na opdrachtaanvaarding

26 Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die ertoe zou hebben geleid dat het kantoor de opdracht zou hebben geweigerd als die informatie eerder beschikbaar zou zijn geweest, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk te communiceren aan het kantoor. Het kantoor en de opdrachtpartner kunnen dan de noodzakelijke actie ondernemen.

Het naleven van relevante ethische voorschriften

27 Gedurende de opdracht dient de opdrachtpartner, door middel van observatie en het verzoeken om inlichtingen voor zover noodzakelijk, alert te blijven op assurance-informatie die het niet-naleven van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam aantoont. Indien via het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor of op andere wijze aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen, die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam niet voldaan hebben aan de relevante ethische voorschriften, dient hij in overleg met anderen binnen het kantoor de passende actie te bepalen.

Het monitoren

28 Onder een effectief stelsel van kwaliteitsbeheersing valt een monitoringproces dat is opgezet voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid aan het kantoor dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn en effectief werken. De opdrachtpartner dient de bevindingen uit het monitoringproces van het kantoor die blijken uit de meest recente assurance-informatie die door het kantoor en, indien van toepassing, andere kantoren die tot het netwerk behoren is uitgebracht, in aanmerking te nemen. Dit omvat ook de vraag of tekortkomingen die in deze informatie zijn opgemerkt van invloed kunnen zijn op de beoordelingsopdracht.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten

Factoren die de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten beïnvloeden

29 Tenzij op grond van wet- of regelgeving vereist, dient de accountant een beoordelingsopdracht niet te aanvaarden indien: (Zie Par. A34 en A35)
   a. de accountant zich er niet van heeft kunnen vergewissen:
      1. *dat er sprake is van een rationeel doel voor de opdracht; of (Zie Par. A36)*
      2. *dat een beoordelingsopdracht in de omstandigheden passend zou zijn. (Zie Par. A37)*

b. *de ac*countant reden heeft om aan te nemen dat er aan de relevante ethische voorschriften, inclusief onafhankelijkheid, niet zal worden voldaan;
c. de eerste inschatting van de accountant aangaande de omstandigheden van de opdracht aanwijst dat de informatie die nodig is om de beoordelingsopdracht uit te kunnen voeren waarschijnlijk niet beschikbaar of onbetrouwbaar is; (Zie Par. A38)
d. de accountant redenen heeft om de integriteit van het management zodanig in twijfel te trekken dat het waarschijnlijk een goede uitvoering van de beoordeling zal beïnvloeden; of (Zie Par. A37(b))
e. het management of de met governance belaste personen een beperking opleggen in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant in de voorwaarden van een voorgestelde beoordelingsopdracht. Dit in zodanige mate dat de accountant veronderstelt dat die beperking erin zal resulteren dat de accountant een onthouding van een conclusie over de financiële overzichten zal formuleren.

Randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht

30 Voorafgaand aan het aanvaarden van een beoordelingsopdracht dient de accountant: (Zie Par. A39)
   a. te bepalen of het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten aanvaardbaar is. Dit is inclusief, in het geval van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, het verwerven van inzicht in het doel waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld en in de beoogde gebruikers; en (Zie Par. A40, A41, A42, A43, A44, A45 en A46)
   b. de overeenstemming van het management te verkrijgen dat het zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt: (Zie Par. A47, A48, A49 en A50)
      1. voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de getrouwe weergave ervan, indien relevant;
      2. voor een zodanige interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen van de financiële overzichten mogelijk te maken die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten;
      3. om de accountant te voorzien van:
         a. toegang tot alle informatie waarvan het management kennis heeft en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
         b. aanvullende informatie waar de accountant bij het management in het kader van de opdracht om kan verzoeken; en
         c. onbeperkte toegang tot de personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen assurance-informatie wordt verkregen.

31 Indien de accountant niet overtuigd is dat wordt voldaan aan elk van de aangelegenheden zoals die hierboven zijn beschreven als randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht, dient de accountant de aangelegenheid met het management of de met governance belaste personen te bespreken. Indien er geen wijzigingen kunnen worden aangebracht om de accountant tevreden te stellen over die aangelegenheden dient de accountant de voorgestelde opdracht niet te aanvaarden tenzij dit op grond van wet- of regelgeving is vereist. Een opdracht die echter onder dergelijke omstandigheden is uitgevoerd voldoet niet aan deze Standaard. In dat geval dient de accountant in de beoordelingsverklaring niet op te nemen dat de beoordeling overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.

32 Indien na de aanvaarding van de opdracht aan het licht komt dat de accountant niet overtuigd is van het voldoen aan de bovenstaande randvoorwaarden, dient de accountant de aangelegenheid met het management of de met governance belaste personen te bespreken en dient hij te bepalen:
   a. of de aangelegenheid kan worden opgelost;
   b. of het passend is om de opdracht voort te zetten; en
   c. of, en zo ja, hoe de aangelegenheid in de beoordelingsverklaring moet worden gecommuniceerd.

Aanvullende overwegingen wanneer de formulering van de beoordelingsverklaring door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven

33 De beoordelingsverklaring die voor de beoordelingsopdracht wordt uitgebracht, verwijst alleen naar deze Standaard indien de verklaring voldoet aan de vereisten van paragraaf 86.

34 In sommige gevallen, wanneer de beoordeling wordt uitgevoerd conform van toepassing zijnde wet- of regelgeving van een rechtsgebied, kan relevante wet- of regelgeving de lay-out of de formulering van de beoordelingsverklaring voorschrijven in een vorm of in termen die significant afwijken van de vereisten in deze Standaard. In die gevallen dient de accountant te evalueren of gebruikers de zekerheid die door de beoordeling van de financiële overzichten wordt verkregen

verkeerd kunnen begrijpen en, zo ja, of aanvullende informatie in de beoordelingsverklaring mogelijke misverstanden kan beperken. (Zie Par. A51 en A142)

35 Indien de accountant concludeert dat een aanvullende uitleg in de beoordelingsverklaring mogelijke misverstanden niet kan beperken, dient de accountant de beoordelingsopdracht niet te aanvaarden tenzij dit op grond van wet- of regelgeving is vereist. Een beoordeling die wordt uitgevoerd in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving voldoet niet aan deze Standaard. Derhalve dient de accountant in de beoordelingsverklaring geen verwijzingen op te nemen dat de beoordeling overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd. (Zie Par. A51 en A142)

Het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden

36 Voorafgaand aan het uitvoeren van de opdracht dient de accountant de opdrachtvoorwaarden overeen te komen met het management of met de met governance belaste personen, in voorkomend geval.

37 De overeengekomen opdrachtvoorwaarden dienen te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging of in een andere geschikte schriftelijke overeenkomst, en dient het volgende te omvatten: (Zie Par. A52, A53, A54 en A56)
- a. het beoogd gebruik en verspreiding van de financiële overzichten en, voor zover van toepassing, eventuele beperkingen betreffende het gebruik of de verspreiding ervan;
- b. identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- c. de doelstelling en reikwijdte van de beoordelingsopdracht;
- d. de verantwoordelijkheden van de accountant;
- e. de verantwoordelijkheden van het management, inclusief die in paragraaf 30(b); (Zie Par. A47, A48, A49, A50 en A55)
- f. een vermelding dat de opdracht geen controle betreft en dat de accountant geen controleoordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking zal brengen; en
- g. een verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van de verklaring die door de accountant zal worden uitgebracht en een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waardoor de verklaring kan afwijken van zijn verwachte vorm en inhoud.

Doorlopende opdrachten

38 Bij doorlopende beoordelingsopdrachten dient de accountant te evalueren of er omstandigheden zijn die vereisen dat de opdrachtvoorwaarden worden herzien. Dit met inbegrip van veranderingen in de overwegingen inzake de opdrachtaanvaarding. Tevens dient de accountant te evalueren of de noodzaak bestaat om het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden. (Zie Par. A57)

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht

39 De accountant dient niet in te stemmen met een verandering in de opdrachtvoorwaarden indien er geen redelijke rechtvaardiging voor deze verandering bestaat. (Zie Par. A58, A59 en A60)

40 Indien de accountant, voorafgaand aan het voltooien van de beoordelingsopdracht, wordt verzocht om de opdracht te veranderen in een opdracht waarbij geen zekerheid wordt verschaft, dient de accountant te bepalen of er een redelijke rechtvaardiging bestaat om dit te doen. (Zie Par. A61 en A62)

41 Indien de opdrachtvoorwaarden wijzigen tijdens de opdracht dienen de accountant en het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, nieuwe opdrachtvoorwaarden overeen te komen en vast te leggen in een opdrachtbevestiging of in een andere geschikte schriftelijke overeenkomst.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

42 De accountant dient met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, tijdens de beoordelingsopdracht tijdig aangelegenheden betreffende de beoordelingsopdracht te communiceren. Dit betreft de aangelegenheden die op grond van professionele oordeelsvorming van de accountant, belangrijk genoeg zijn om de aandacht van het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te verdienen. (Zie Par. A63, A64, A65, A66, A67, A68 en A69)

Het uitvoeren van de opdracht

Materialiteit in een beoordeling van financiële overzichten

43 De accountant dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen en deze materialiteit toe te passen bij het opzetten van de werkzaamheden en bij het evalueren van de

resultaten die vanuit die werkzaamheden zijn verkregen. (Zie Par. A70, A71, A72 en A73)

44 De accountant dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te herzien wanneer hij zich gedurende de beoordeling bewust wordt van informatie die ertoe zou hebben geleid om aanvankelijk een ander bedrag te bepalen. (Zie Par. A74)

Het inzicht van de accountant

45 De accountant dient inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, om gebieden in de financiële overzichten te kunnen identificeren waar zich waarschijnlijk afwijkingen van materieel belang voor zullen doen. Daarmee verschaft hij zich een basis voor het opzetten van werkzaamheden om op die gebieden in te spelen. (Zie Par. A75, A76 en A77)

46 Het inzicht van de accountant dient het volgende te bevatten: (Zie Par. A78, A87 en A89)
- a. relevante sector, regelgevende en andere externe factoren, inclusief het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- b. de aard van de entiteit, inclusief:
  1. haar activiteiten;
  2. haar structuur inzake eigendom en governance;
  3. de soorten investeringen die de entiteit doet en voornemens is te doen;
  4. de wijze waarop de entiteit wordt gestructureerd en hoe ze wordt gefinancierd; en
  5. de doelstellingen en strategieën van de entiteit.
- c. de administratieve systemen en administratie van de entiteit; en
- d. de keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving.

Het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden

47 Bij het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie als basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel, dient de accountant cijferanalyses op te zetten en uit te voeren en te verzoeken om inlichtingen: (Zie Par. A79, A80, A81, A82, A83, A87 en A89)
- a. om in te spelen op alle elementen die van materieel belang zijn in de financiële overzichten, inclusief toelichtingen; en
- b. om zich te richten op het inspelen op gebieden in de financiële overzichten waar het waarschijnlijk is dat afwijkingen van materieel belang zich voor zullen doen.

48 De verzoeken om inlichtingen door de accountant bij het management en anderen binnen de entiteit, in voorkomend geval, dienen het volgende te omvatten: (Zie Par. A84, A85, A86 en A87)
- a. de wijze waarop het management significante schattingen maakt die onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
- b. het identificeren van verbonden partijen en transacties met verbonden partijen, inclusief het doel van die transacties;
- c. de vraag of er significante, ongebruikelijke of complexe transacties, gebeurtenissen of aangelegenheden zijn die de financiële overzichten van de entiteit hebben beïnvloed of kunnen beïnvloeden, inclusief:
  1. significante wijzigingen in de bedrijfsactiviteiten en werkzaamheden van de entiteit;
  2. significante wijzigingen in de voorwaarden van contracten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de entiteit, inclusief voorwaarden van financierings- en schuldencontracten of convenanten;
  3. significante journaalposten of overige aanpassingen aan de financiële overzichten;
  4. significante transacties die voorkomen of worden verwerkt rondom het einde van de verslagperiode;
  5. de status van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen die gedurende eerdere opdrachten zijn geïdentificeerd; en
  6. effecten of mogelijke implicaties voor de entiteit van transacties of relaties met verbonden partijen;
- d. het bestaan van feitelijke, vermoede of vermeende:
  1. fraude of illegale handelingen die de entiteit beïnvloeden; en
  2. het niet-naleven van bepalingen van wet- of regelgeving die in het algemeen geacht worden van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn. Zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen.
- e. of het management gebeurtenissen heeft geïdentificeerd en geadresseerd die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de beoordelingsverklaring waarvoor een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten is vereist;
- f. de basis voor de inschatting van het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; (Zie Par. A88)
- g. of er gebeurtenissen of omstandigheden zijn die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;

h. verbintenissen, contractuele verplichtingen of voorwaardelijke gebeurtenissen die van materieel belang zijn en die de financiële overzichten van de entiteit inclusief toelichtingen beïnvloeden of hebben beïnvloed; en
i. niet-monetaire transacties of transacties zonder tegenprestatie die van materieel belang zijn gedurende de financiële verslaggevingsperiode.

49 Bij het opzetten van cijferanalyses dient de accountant te overwegen of de gegevens uit de administratieve systemen en de administratie van de entiteit adequaat zijn voor het doel van het uitvoeren van cijferanalyses. (Zie Par. A89, A90 en A91)

Werkzaamheden om op specifieke omstandigheden in te spelen

Verbonden partijen

50 Tijdens de beoordeling dient de accountant alert te blijven op regelingen of informatie die zou kunnen wijzen op het bestaan van relaties of transacties met verbonden partijen die het management niet eerder heeft onderkend of aan de accountant heeft toegelicht.

51 Indien de accountant gedurende het uitvoeren van de beoordeling significante transacties buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten identificeert, dient de accountant bij het management te verzoeken om inlichtingen omtrent:
a. de aard van die transacties;
b. de vraag of verbonden partijen hierbij betrokken zouden kunnen zijn; en
c. de zakelijke redenen (of het gebrek daaraan) van die transacties.

Fraude en het niet-naleven van wet- of regelgeving

52 Wanneer er een aanwijzing is dat fraude of het niet-naleven van wet- of regelgeving, of vermoede fraude of het niet-naleven van wet- of regelgeving, heeft plaatsgevonden binnen de entiteit, dient de accountant:
a. de aangelegenheid te communiceren aan het gepaste niveau van senior management of de met governance belaste personen in voorkomend geval;
b. te verzoeken om een inschatting van het management van de eventuele effecten op de financiële overzichten;
c. het eventuele effect van de inschatting van het management van de effecten van fraude of het niet-naleven van wet- of regelgeving die aan de accountant zijn gecommuniceerd in overweging te nemen in relatie tot de conclusie van de accountant over de financiële overzichten en in relatie tot de beoordelingsverklaring; en
d. te bepalen of hij de verplichting heeft om het bestaan of het vermoeden van fraude of illegale handelingen aan een instantie buiten de entiteit te rapporteren. (Zie Par. A92)

Continuïteit

53 Een beoordeling van de financiële overzichten omvat het in overweging nemen van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Bij het in overweging nemen van de inschatting van het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven dient de accountant dezelfde periode te omvatten als de periode die het management heeft gehanteerd om zijn inschatting te maken zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of door wet- of regelgeving indien een langere periode gespecificeerd wordt.

54 Indien, tijdens het uitvoeren van de beoordeling, de accountant zich bewust wordt van gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant: (Zie Par. A93)
a. bij het management te verzoeken om inlichtingen omtrent plannen voor toekomstige handelingen die invloed hebben op de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, de haalbaarheid van die plannen en of het management veronderstelt dat de uitkomsten van die plannen de situatie met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven zal verbeteren;
b. de resultaten van die verzoeken om informatie te evalueren om te overwegen of de reactie van het management voldoende basis verschaft om:
   1. de financiële overzichten te blijven presenteren op basis van de continuïteitsveronderstelling indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de continuïteitsveronderstelling omvat; of
   2. te concluderen of de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, of anderszins misleidend zijn met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
c. de reacties van het management in overweging te nemen in het licht van alle relevante informatie waarvan de accountant zich bewust is als gevolg van de beoordeling.

Gebruikmaken van de werkzaamheden die door anderen zijn uitgevoerd

55 Bij het uitvoeren van de beoordeling kan het voor de accountant noodzakelijk zijn om gebruik te maken van werkzaamheden die door andere accountants zijn uitgevoerd, of van de werkzaamheden van een individu of organisatie dat/die over de deskundigheid beschikt in een ander kennisveld dan financiële verslaggeving of assurance. Indien de accountant tijdens het uitvoeren van de beoordeling gebruik maakt van de werkzaamheden die door een andere accountant of deskundige zijn uitgevoerd, dient de accountant passende maatregelen te nemen om zich ervan te vergewissen dat de werkzaamheden adequaat zijn uitgevoerd voor de doeleinden van de accountant. (Zie Par. A80)

Het aansluiten van de financiële overzichten op de onderliggende administratie

56 De accountant dient assurance-informatie te verkrijgen dat de financiële overzichten overeenstemmen met of aansluiten op de onderliggende administratie van de entiteit. (Zie Par. A94)

Aanvullende werkzaamheden wanneer de accountant zich ervan bewust wordt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten

57 De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid waardoor hij veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten. In dat geval zet de accountant aanvullende werkzaamheden op en voert deze uit, zodanig dat deze voldoende zijn om de accountant in staat te stellen om: (Zie Par. A95, A96, A97, A98 en A99)
  a. te concluderen dat de aangelegenheid-/heden er waarschijnlijk niet toe zal/zullen leiden dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of
  b. te bepalen dat de aangelegenheid-/heden er toe zal/zullen leiden dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

58 Indien de accountant zich bewust wordt van gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de beoordelingsverklaring waarvoor een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten is vereist, dient de accountant bij het management te verzoeken om die afwijkingen te corrigeren.

59 De accountant heeft geen verplichting enige werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten na de datum van de beoordelingsverklaring. Echter, indien na de datum van de beoordelingsverklaring maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden openbaar gemaakt een feit bij de accountant bekend wordt dat, wanneer het de accountant op de datum van de beoordelingsverklaring bekend was geweest, tot een aanpassing van de beoordelingsverklaring zou kunnen hebben geleid, dient de accountant:
  a. de aangelegenheid te bespreken met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval;
  b. te bepalen of het noodzakelijk is dat de financiële overzichten worden aangepast; en
  c. zo ja, bij het management te verzoeken om inlichtingen omtrent de wijze waarop het management voornemens is deze aangelegenheid te verwerken in de financiële overzichten.

60 Het is mogelijk dat het management de financiële overzichten niet wijzigt terwijl dit volgens de accountant wel noodzakelijk is en de beoordelingsverklaring reeds aan de entiteit is verstrekt. Dan dient de accountant bij het management en de met governance belaste personen aan te geven dat de financiële overzichten niet openbaar kunnen worden gemaakt voordat de noodzakelijke wijzigingen zijn aangebracht. Indien de financiële overzichten later desalniettemin zonder de noodzakelijke wijzigingen worden openbaar gemaakt, dient de accountant passende maatregelen te treffen om te trachten te voorkomen dat er op de beoordelingsverklaring wordt gesteund.

Schriftelijke bevestigingen

61 De accountant dient het management te verzoeken om hem een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat het management zijn verantwoordelijkheden die beschreven staan in de overeengekomen opdrachtvoorwaarden is nagekomen. De schriftelijke bevestigingen dienen te omvatten dat: (Zie Par. A100, A101 en A102)
  a. het management zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is nagekomen, inclusief waar relevant hun getrouwe weergave. Tevens bevestigt het management dat het aan de accountant alle relevante informatie en toegang tot informatie heeft verschaft zoals in de opdrachtvoorwaarden beschreven staat; en
  b. alle transacties zijn verwerkt en in de financiële overzichten zijn weergegeven.

Wet- of regelgeving kan aan het management de eis stellen om schriftelijke openbare verklaringen

te maken over zijn verantwoordelijkheden. Indien de accountant bepaalt dat in dergelijke verklaringen, sommige of alle bevestigingen zijn opgenomen die door subparagrafen (a)–(b) zijn vereist, dan hoeven de relevante aangelegenheden die door dergelijke verklaringen worden omvat niet in de schriftelijke bevestiging te worden opgenomen.

62 De accountant dient tevens het management om schriftelijke bevestigingen te verzoeken waarin het management bevestigt dat het het volgende aan de accountant heeft toegelicht: (Zie Par. A101)

a. de identiteit van de verbonden partijen en van alle relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit waarvan het management zich bewust is;
b. significante feiten met betrekking tot fraude of vermoede fraude die bij het management bekend zijn en die de entiteit kunnen hebben beïnvloed;
c. bekende actuele of mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving waarvan de effecten van het niet-naleven de financiële overzichten van de entiteit beïnvloeden;
d. alle informatie die relevant is voor het gebruik van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten;
e. dat alle gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de financiële overzichten en waarvoor het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanpassing of toelichting vereist, daadwerkelijk zijn aangepast of toegelicht;
f. verbintenissen, contractuele verplichtingen of voorwaardelijke gebeurtenissen die van materieel belang zijn die de financiële overzichten van de entiteit hebben beïnvloed of kunnen beïnvloeden, inclusief toelichtingen; en
g. niet-monetaire transacties of transacties zonder tegenprestatie die van materieel belang zijn en die door de entiteit zijn aangegaan in de financiële verslaggevingsperiode die in aanmerking is genomen.

63 Indien het management één of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verschaft, dient de accountant: (Zie Par. A100)

a. de aangelegenheid te bespreken met het management of de met governance belaste personen in voorkomend geval;
b. de integriteit van het management opnieuw te evalueren, en het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de assurance-informatie in het algemeen te evalueren; en
c. passende actie te ondernemen, inclusief het bepalen van het mogelijke effect op de conclusie in de beoordelingsverklaring overeenkomstig deze Standaard.

64 De accountant dient een onthouding van een conclusie over de financiële overzichten te formuleren of de opdracht terug te geven indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is, in voorkomend geval, indien:

a. de accountant concludeert dat er voldoende twijfel bestaat over de integriteit van het management zodanig dat de schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn; of
b. het management de op grond van paragraaf 61 vereiste bevestigingen niet verschaft.

De datum van en de verslagperiode(n) die gedekt wordt/worden door schriftelijke bevestigingen

65 De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als mogelijk bij, maar niet na, de datum van de beoordelingsverklaring te liggen. De schriftelijke bevestigingen dienen te slaan op alle financiële overzichten en alle verslagperioden die in de beoordelingsverklaring worden genoemd.

Het evalueren van assurance-informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden

66 De accountant dient te evalueren of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden. Zo niet, dan dient de accountant andere werkzaamheden uit te voeren die de accountant in de omstandigheden noodzakelijk acht om over de financiële overzichten een conclusie te kunnen vormen. (Zie Par. A103)

67 Het is mogelijk dat de accountant niet in staat is voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen. Dan dient de accountant de effecten die dergelijke beperkingen hebben op de reikwijdte van de beoordeling met het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te bespreken. (Zie Par. A104 en 105)

Het evalueren van het effect op de beoordelingsverklaring

68 De accountant dient de assurance-informatie die is verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden te evalueren om het effect op de beoordelingsverklaring te bepalen. (Zie Par. A103)

Het in overweging nemen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot de financiële overzichten

69 Bij het vormen van de conclusie over de financiële overzichten dient de accountant:
   a. te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of op adequate wijze hiervan een beschrijving geven; (Zie Par. A106 en A107)
   b. te overwegen of, in de context van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de resultaten van de uitgevoerde werkzaamheden:
      1. de terminologie die in de financiële overzichten wordt gehanteerd, inclusief de titel van elk financieel overzicht, geschikt is;
      2. de financiële overzichten op adequate wijze de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving toelichten;
      3. de geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en geschikt zijn;
      4. de door het management gemaakte schattingen redelijk lijken;
      5. de in de financiële overzichten gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk lijkt; en
      6. de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen de effecten van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de informatie die bekend wordt gemaakt in de financiële overzichten, te begrijpen. (Zie Par. A108, A109 en A110)

70 De accountant dient de invloed te overwegen van:
   a. niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de beoordeling, en in de beoordeling van de financiële overzichten van de entiteit van het voorgaande jaar, zijn geïdentificeerd op de financiële overzichten als geheel; en
   b. de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, inclusief indicatoren van mogelijke tendentie bij oordeelsvormingen van het management. (Zie Par. A111 en A112)

71 Indien de financiële overzichten zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel, dient de overweging van de accountant tevens het volgende te omvatten: (Zie Par. A109)
   a. de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel; en
   b. of de financiële overzichten, inclusief de gerelateerde toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen zodanig lijken weer te geven dat een getrouwe weergave bereikt wordt of, in voorkomend geval, een getrouw beeld wordt gegeven in de context van de financiële overzichten als geheel.

Het vormen van de conclusie

72 De goedkeurende of aangepaste conclusie van de accountant over de financiële overzichten dient in de gepaste vorm tot uitdrukking te worden gebracht in de context van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat in de financiële overzichten is toegepast.

Goedkeurende conclusie

73 De accountant dient in de beoordelingsverklaring een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten als geheel. Dit indien hij een beperkte mate van zekerheid heeft verkregen om te kunnen concluderen dat hem niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de financiële overzichten, niet in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

74 Wanneer de accountant een goedkeurende conclusie tot uitdrukking brengt, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, één van de volgende zinnen te gebruiken, indien passend: (Zie Par. A113 en A114)
   a. ‘Op grond van onze beoordeling is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven (of geen getrouw beeld geven), ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving’, (voor financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een getrouw-beeld stelsel); of
   b. ‘Op grond van onze beoordeling is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten, niet in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële

verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).

Aangepaste conclusie

75 De accountant dient in de beoordelingsverklaring een aangepaste conclusie tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten als geheel wanneer:
   a. de accountant, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, bepaalt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten; of
   b. de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen met betrekking tot één of meerdere elementen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn met betrekking tot de financiële overzichten als geheel.

76 Wanneer de accountant de conclusie aanpast die over de financiële overzichten tot uitdrukking is gebracht, dient de accountant:
   a. Indien passend voor de conclusieparagraaf in de beoordelingsverklaring gebruik te maken van de titel *Conclusie met beperking*, *Afkeurende conclusie*, of *Onthouding van een conclusie*; en
   b. een beschrijving te verschaffen van de aangelegenheid die de aanleiding vormt van de aanpassing onder een gepaste titel (bijvoorbeeld *Onderbouwing van de conclusie met beperking*, *Onderbouwing van de afkeurende conclusie*, of *Onderbouwing van de onthouding van een conclusie*, in voorkomend geval), in een aparte paragraaf in de beoordelingsverklaring direct vóór de conclusieparagraaf (waarnaar verwezen wordt als de onderbouwing voor de conclusieparagraaf).

Financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang

77 Indien de accountant bepaalt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, dient de accountant het volgende tot uitdrukking te brengen:
   a. een conclusie met beperking wanneer de accountant concludeert dat de effecten van de aangelegenheid (-heden) die aanleiding geven tot de aanpassing van materieel belang, maar niet van diepgaande invloed zijn op de financiële overzichten; of
   b. een afkeurende conclusie wanneer de effecten van de aangelegenheid (-heden) die aanleiding geven tot de aanpassing zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zijn op de financiële overzichten.

78 Wanneer de accountant over de financiële overzichten een conclusie met beperking tot uitdrukking brengt vanwege een afwijking van materieel belang, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, in voorkomend geval één van de volgende zinnen te gebruiken:
   a. 'Op grond van onze beoordeling is ons, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van de conclusie met beperking* niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven (of geen getrouw beeld geven), ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel); of
   b. 'Op grond van onze beoordeling is ons, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van de conclusie met beperking* niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).

79 Wanneer de accountant een afkeurende conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, in voorkomend geval één van de volgende zinnen te gebruiken:
   a. 'Op grond van onze beoordeling, als gevolg van de significantie van de aangelegenheden die in de paragraaf *Onderbouwing van de afkeurende conclusie* staan beschreven, zijn de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw weergegeven (of geven geen getrouw beeld), ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel); of
   b. 'Op grond van onze beoordeling, als gevolg van de significantie van de aangelegenheden die in de paragraaf *Onderbouwing van de afkeurende conclusie* staan beschreven, zijn de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).

80 In de onderbouwing voor de conclusieparagraaf, met betrekking tot afwijkingen van materieel

belang die aanleiding geven tot een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie, dient de accountant:

a. de financiële effecten van de afwijkingen te beschrijven en te kwantificeren indien de afwijkingen van materieel belang in verband staan met specifieke bedragen in de financiële overzichten (inclusief kwantitatieve toelichtingen), tenzij dit praktisch niet-uitvoerbaar is. In dat geval zal de accountant dit vermelden;
b. uit te leggen hoe toelichtingen afwijken indien de afwijking van materieel belang verband houdt met beschrijvende toelichtingen; of
c. de aard van weggelaten informatie te beschrijven indien de afwijking van materieel belang verband houdt met het niet toelichten van informatie die wel vereist is om toe te lichten. Tenzij dit door wet- of regelgeving is verboden, dient de accountant de weggelaten toelichtingen op te nemen waar dit praktisch uitvoerbaar is.

Het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen

81 Indien de accountant niet in staat is om een conclusie te vormen over de financiële overzichten als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen, dient de accountant:

a. een conclusie met beperking tot uitdrukking te brengen indien de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten van materieel belang zouden kunnen zijn maar niet van diepgaande invloed; of
b. een onthouding van een conclusie te formuleren indien de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zouden kunnen zijn.

82 De accountant dient de opdracht terug te geven indien zich de volgende omstandigheden voordoen: (Zie Par. A115, A116 en A117)

a. als gevolg van een beperking in de reikwijdte van de beoordeling die door het management is opgelegd nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard, is de accountant niet in staat voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen over de financiële overzichten;
b. de accountant heeft bepaald dat de mogelijke effecten op de financiële overzichten van niet-ontdekte afwijkingen van materieel belang en van diepgaande invloed zijn; en
c. het teruggeven van de opdracht onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

83 Wanneer de accountant over de financiële overzichten een conclusie met beperking tot uitdrukking brengt als gevolg van het niet in staat zijn voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, in voorkomend geval één van de volgende zinnen te gebruiken:

a. ‘Op grond van onze beoordeling is ons, uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van de conclusie met beperking*, niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven (of geen getrouw beeld geven), ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving’, (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel); of
b. ‘Op grond van onze beoordeling is ons, uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van de conclusie met beperking* niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving’, (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).

84 Bij het formuleren van een onthouding van een conclusie over de financiële overzichten dient de accountant in de conclusieparagraaf te vermelden dat:

a. als gevolg van de significantie van de aangelegenheden die in de paragraaf *Onderbouwing van de onthouding van een conclusie* staan beschreven de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om over de financiële overzichten een conclusie te kunnen vormen; en
b. de accountant derhalve geen conclusie tot uitdrukking brengt over de financiële overzichten.

85 De accountant dient de reden(en) voor het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen op te nemen in de onderbouwing van de conclusieparagraaf. Dit heeft betrekking op de conclusie met beperking als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen of wanneer de accountant een onthouding van een conclusie formuleert.

De beoordelingsverklaring

86 De beoordelingsverklaring voor de beoordelingsopdracht dient in schriftelijke vorm te zijn en dient de volgende elementen te omvatten: (Zie Par. A118, A119, A120, A121, A142 en A144)

a. een titel die duidelijk aangeeft dat het de verklaring betreft van een onafhankelijke accountant in het kader van een beoordelingsopdracht;
b. de geadresseerde(n), zoals door de omstandigheden van de opdracht wordt vereist;
c. een inleidende paragraaf die
   1. de beoordeelde financiële overzichten identificeert, inclusief de identificatie van de titel van elk overzicht dat is opgenomen in de set van financiële overzichten, de datum en de verslagperiode die door elk financieel overzicht wordt omvat;
   2. refereert aan de samenvatting van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen; en
   3. stelt dat de financiële overzichten beoordeeld zijn;
d. een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten, inclusief een toelichting dat het management verantwoordelijk is voor: (Zie Par. A122, A123, A124 en A125)
   1. het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de getrouwe weergave ervan, indien relevant;
   2. een zodanige interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen van de financiële overzichten mogelijk te maken die geen afwijking van materieel belang bevatten, die het gevolg zijn van fraude of van fouten;
e. indien de financiële overzichten financiële overzichten voor bijzondere doeleinden betreffen;
   1. een beschrijving van het doel waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld en, indien noodzakelijk, de beoogde gebruikers of een verwijzing naar een toelichting in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden die die informatie bevat; en
   2. het is mogelijk dat het management de keuze heeft uit verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de betreffende financiële overzichten. Dan verwijst de uiteenzetting van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten tevens naar de verantwoordelijkheid van het management voor het bepalen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden;
f. een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant om een conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen, inclusief een verwijzing naar deze Standaard en, voor zover relevant, naar de van toepassing zijnde wet- of regelgeving; (Zie Par. A126 en A127 en A143)
g. een beschrijving van een beoordeling van financiële overzichten en de beperkingen hiervan, en de volgende vermeldingen: (Zie Par. A128)
   1. een beoordelingsopdracht onder deze Standaard is een opdracht met een beperkte mate van zekerheid;
   2. de accountant voert werkzaamheden uit, die voornamelijk bestaan uit het verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen binnen de entiteit, in voorkomend geval, en het toepassen van cijferanalyses, en evalueert de verkregen assurance-informatie; en
   3. de werkzaamheden die tijdens een beoordelingsopdracht worden uitgevoerd zijn aanzienlijk minder dan die tijdens een controle die overeenkomstig de controlestandaarden worden uitgevoerd en derhalve brengt de accountant geen controleverklaring over de financiële overzichten tot uitdrukking;
h. een paragraaf onder de titel *Conclusie* die het volgende omvat:
   1. de conclusie van de accountant over de financiële overzichten als geheel in overeenstemming met paragrafen 72–85, naar gelang passend; en
   2. een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat is gebruikt om de financiële overzichten op te stellen, inclusief de identificatie van het rechtsgebied van herkomst van het stelsel inzake financiële verslaggeving indien dit geen *International Financial Reporting Standards* of *International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sizedEntities* zijn die door de International Accounting Standards Board zijn uitgebracht, of geen *International Public Sector Accounting Standards* die door de International Public Sector Accounting Standards Board zijn uitgebracht; (Zie Par. A129 en A130)
i. wanneer de conclusie van de accountant over de financiële overzichten is aangepast:
   1. een paragraaf onder een passende titel die, in voorkomend geval, de aangepaste conclusie van de accountant bevat in overeenstemming met paragraaf 72 en 75–85 in voorkomend geval; en
   2. een paragraaf, onder een passende titel, die een beschrijving verschaft van de aangelegenheden die leidden tot de aanpassing; (Zie Par. A131)

j. een verwijzing naar de verplichting van de accountant onder deze Standaard om de relevante ethische voorschriften na te leven;
k. de datum van de beoordelingsverklaring; (Zie Par. A138, A139, A140 en A141)
l. de ondertekening van de accountant; en (Zie Par. A132)
m. de locatie in het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragraaf inzake overige aangelegenheden in de beoordelingsverklaring

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

87 De accountant kan het nodig achten de aandacht van gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten die op grond van oordeelsvorming van de accountant van zodanig belang is dat deze van fundamenteel belang is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten[563]. In dergelijke gevallen dient de accountant een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de beoordelingsverklaring op te nemen. Dit op voorwaarde dat de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen om te concluderen dat de aangelegenheid waarschijnlijk geen afwijking van materieel belang bevat zoals deze in de financiële overzichten is weergegeven. Een dergelijke paragraaf dient alleen te refereren aan informatie die in de financiële overzichten is weergegeven of toegelicht.

88 De beoordelingsverklaring bij financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden te bevatten. Deze attendeert de gebruikers van de beoordelingsverklaring er op dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden en dat als gevolg daarvan de financiële overzichten niet voor een ander doel geschikt kunnen zijn. (Zie Par. A133 en A134)

89 De accountant dient een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen direct na de paragraaf die de conclusie van de accountant bevat over de financiële overzichten onder de titel *Benadrukking van bepaalde aangelegenheden* of ander passende titel.

Paragrafen inzake overige aangelegenheden

90 Indien de accountant het noodzakelijk acht een andere aangelegenheid te communiceren dan degenen die in de financiële overzichten weergegeven of toegelicht zijn die, op grond van oordeelsvorming van de accountant, relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de beoordeling, de verantwoordelijkheden van de accountant of de beoordelingsverklaring. Indien dit niet is verboden door wet of regelgeving, dient de accountant dit te doen in een paragraaf in de beoordelingsverklaring met de titel *Overige aangelegenheden* of een ander passende titel.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden

91 Een accountant kan worden verzocht om overige rapporteringsverantwoordelijkheden in de beoordelingsverklaring over de financiële overzichten te adresseren. Deze zijn aanvullend op de verantwoordelijkheden van de accountant onder deze Standaard om te rapporteren over de financiële overzichten. In dergelijke situaties dient de accountant die overige rapporteringsverantwoordelijkheden te adresseren in een aparte sectie in de beoordelingsverklaring getiteld *Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen* na de sectie van de verklaring getiteld *Verklaring betreffende de financiële overzichten.*(Zie Par. A135, A136 en A137)

Datum van de beoordelingsverklaring

92 De accountant dient de verklaring niet eerder te dateren dan de datum waarop de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen als de onderbouwing voor de conclusie van de accountant over de financiële overzichten, De accountant heeft zich ervan vergewist dat: (Zie Par. A138, A139, A140 en A141)
a. alle overzichten die de financiële overzichten vormen onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de daarop betrekking hebbende toelichtingen, voor zover van toepassing, zijn opgesteld; en
b. degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij verantwoordelijkheid hebben genomen voor die financiële overzichten.

[563] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragrafen A1 en A2 geven een nadere toelichting.

Documentatie

93 Het opstellen van de documentatie van de beoordeling verschaft assurance-informatie dat de beoordeling overeenkomstig deze Standaard, en in overeenstemming met door wet- of regelgeving gestelde eisen waar relevant, is uitgevoerd. Tevens verschaft de documentatie een voldoende en geschikte vastlegging van de onderbouwing voor de beoordelingsverklaring. De accountant dient de volgende aspecten van de opdracht tijdig te documenteren, op toereikende wijze om een ervaren accountant in staat te stellen om, zonder eerder met de opdracht te maken hebben gehad, het volgende te begrijpen: (Zie Par. A145)
   a. de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd om deze Standaard en van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving na te leven;
   b. resultaten die uit de werkzaamheden zijn verkregen, en de conclusies van de accountant die zijn gevormd op basis van die resultaten; en
   c. significante aangelegenheden voortgekomen gedurende de opdracht, de daaruit door de accountant getrokken conclusies en significante professionele oordelen die zijn gevormd om tot die conclusies te komen.

94 Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden zoals in deze Standaard is vereist, dient de accountant het volgende vast te leggen:
   a. wie de werkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en
   b. wie de uitgevoerde werkzaamheden heeft beoordeeld voor het doel van kwaliteitsbeheersing van de opdracht, en de datum en de omvang van de beoordeling.

95 De accountant dient tevens discussies met het management, de met governance belaste personen en anderen te documenteren die relevant zijn voor het uitvoeren van de beoordeling van significante aangelegenheden die voortkomen uit de opdracht, inclusief de aard van die aangelegenheden.

96 Indien de accountant in de loop van de opdracht informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met de bevindingen van de accountant met betrekking tot significante aangelegenheden die invloed hebben op de financiële overzichten, dient de accountant te documenteren op welke wijze deze inconsistentie is geadresseerd.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard (Zie Par. 1 en 2)

A1 Bij het uitvoeren van een beoordeling van financiële overzichten kan de accountant ertoe gehouden zijn om te voldoen aan door wet- of regelgeving gestelde eisen die kunnen afwijken van de vereisten die in deze Standaard zijn vastgesteld. Terwijl de accountant de aspecten van deze Standaard in deze omstandigheden nuttig kan vinden, is het de verantwoordelijkheid van de accountant om zeker te stellen dat alle relevante juridische, regelgevende en beroepsverplichtingen worden nageleefd.

Beoordelingen van financiële informatie van groepsonderdelen in de context van een controle van de financiële overzichten van een groep entiteiten

A2 Er kan om beoordelingsopdrachten overeenkomstig deze Standaard worden verzocht voor groepsonderdelen door de groepsaccountant[564]. Een dergelijke beoordelingsopdracht die overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd kan gepaard gaan met een verzoek van de groepsaccountant om aanvullende werkzaamheden uit te voeren voor zover die noodzakelijk zijn in de omstandigheden van de controleopdracht op groepsniveau.

Relatie met de NVAK-assurance (Zie Par. 4)

A3 De NVAK assurance behandelen de verantwoordelijkheden van het kantoor om diens kwaliteitsbeheersingsysteem voor assurance-opdrachten, inclusief beoordelingsopdrachten, op te zetten en te onderhouden. Deze verantwoordelijkheden zijn gericht op het opzetten van:[565]
- het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor; en
- gerelateerde beleidslijnen van het kantoor die zijn opgezet om de doelstelling van het kwaliteitsbeheersingssysteem te halen. Tevens de procedures van het kantoor om naleving van die beleidslijnen te implementeren en te monitoren, inclusief beleidslijnen en procedures die elk van de volgende elementen adresseren:
  - verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit binnen het kantoor;

---

[564] Standaard 600, *Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep* (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen), paragraaf A52
[565] *NVAK-assurance (RA)*, artikel 5 en *NVAK-assurance (AA)*,artikel 5

- relevante ethische voorschriften;
- aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- personeel;
- het uitvoeren van de opdracht;
- het monitoren.

A4 Onder de NVAK assurance is het kantoor verplicht om een kwaliteitsbeheersingssysteem op te zetten en te onderhouden om aan het kantoor een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat:
a. het kantoor en zijn personeel voldoen aan professionele standaarden en aan de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving; en
b. de door het kantoor of opdrachtpartners uitgebrachte rapportages in de omstandigheden passend zijn[566].

A5 Nationale vereisten die de verantwoordelijkheden van het kantoor behandelen om een kwaliteitsbeheersingssysteem op te zetten en te onderhouden zijn minstens zo veeleisend als *Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing* wanneer zij inspelen op alle elementen waarnaar wordt verwezen in alinea A3 en zij het kantoor verplichtingen opleggen om de doelen van de vereisten die in *Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing* staan beschreven te behalen.

De opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten (Zie Par. 5–8 en 14)

A6 Beoordelingen van financiële overzichten kunnen worden uitgevoerd voor een brede groep entiteiten die variëren in type of omvang, of in complexiteitsniveau van hun financiële verslaggeving. In bepaalde rechtsgebieden kan een beoordeling van financiële overzichten van bepaalde soorten entiteiten tevens onderworpen zijn aan plaatselijke wet- en regelgeving en gerelateerde verslaggevingsvereisten.

A7 Beoordelingen kunnen in allerlei omstandigheden worden uitgevoerd. Ze kunnen bijvoorbeeld vereist zijn voor entiteiten die zijn vrijgesteld van een verplichte controle uit hoofde van wet- en regelgeving. Er kan tevens op vrijwillige basis om beoordelingen worden verzocht, zoals bij het uitvoeren van financiële verslaggeving met betrekking tot de voorwaarden van een privaat contract, of ter ondersteuning bij financieringsregelingen.

Doelstellingen (Zie Par. 15)

A8 Deze Standaard vereist van de accountant dat hij over de financiële overzichten een onthouding van een conclusie formuleert indien:
a. de accountant een rapport uitbrengt, of van hem wordt vereist om voor de opdracht een rapport uit te brengen; en
b. de accountant niet in staat is om over de financiële overzichten een conclusie te vormen:
   - als gevolg van het onvermogen om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen; en
   - de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zouden kunnen zijn.

A9 De situatie waarin tijdens een beoordelingsopdracht de accountant niet in staat zal zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen (aangeduid als een beperking in reikwijdte) kan voortkomen uit:
a. omstandigheden buiten de invloedssfeer van de entiteit;
b. omstandigheden betreffende de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant;
c. beperkingen die door het management of de met governance belaste personen van de entiteit worden opgelegd.

A10 Deze Standaard zet vereisten en leidraden voor de accountant uiteen wanneer de accountant een beperking in de reikwijdte tegenkomt voorafgaand aan het aanvaarden van een beoordelingsopdracht of tijdens de opdracht.

Definities (Zie Par. 16)

Het gebruik van de termen ‘management’ en ‘de met governance belaste personen’

A11 De respectieve verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen zullen tussen rechtsgebieden en tussen diverse soorten entiteiten verschillen. Deze verschillen zijn van invloed op de wijze waarop de accountant de vereisten van deze Standaard toepast met betrekking tot het management of de met governance belaste personen. Derhalve is de zin ‘het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen’ die

[566] *NVAK-assurance (AA)*, artikel e.v. en *NVAK-assurance (RA)*, artikel 4

gebruikt wordt op verschillende plekken in deze Standaard bedoeld om de accountant alert te maken op het feit dat verschillende omgevingen van de entiteit verschillende management- en governance structuren kunnen hebben.

A12 Verschillende verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van financiële informatie en externe financiële verslaggeving zullen onder het management of de met governance belaste personen vallen. Dit is afhankelijk van factoren zoals:
- de middelen en structuur van de entiteit; en
- de respectieve rollen van het management en de met governance belaste personen binnen de entiteit zoals in relevante wet- of regelgeving uiteen is gezet of, indien de entiteit niet gereguleerd is, in formele afspraken inzake governance of aansprakelijkheid van de entiteit (bijvoorbeeld zoals vastgelegd in contracten, statuten of ander soort oprichtingsdocumenten van de entiteit).

Bijvoorbeeld, in kleine entiteiten is er vaak geen scheiding in management en governance functies. In grotere entiteiten is het management vaak verantwoordelijk voor de uitvoering van de zaken of activiteiten van de entiteit en de verslaggeving daaromtrent, terwijl de met governance belaste personen toezicht houden op het management. In sommige rechtsgebieden is de verantwoordelijkheid voor het opstellen van financiële overzichten voor een entiteit de juridische verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen terwijl in andere rechtsgebieden het de verantwoordelijkheid is van het management.

Beperkte mate van zekerheid – Gebruik van de term voldoende en geschikte assurance-informatie (Zie Par. 17f)

A13 Voldoende en geschikte assurance-informatie is vereist om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen om de conclusie van de accountant te ondersteunen. Assurance-informatie is cumulatief van aard en wordt primair verkregen uit werkzaamheden die worden uitgevoerd tijdens de beoordeling.

Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze Standaard (Zie Par. 18)

A14 Deze Standaard doet geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een beoordeling van financiële overzichten regelt. In het geval dat dergelijke wet- of regelgeving afwijkt van de vereisten gesteld in deze Standaard, zal een beoordeling die alleen in overeenstemming met zulke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, niet automatisch voldoen aan deze Standaard.

Ethische voorschriften (Zie Par. 21)

A15 De Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA) stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast die accountants moeten naleven en verschaft een conceptueel raamwerk voor het toepassen van die beginselen. De fundamentele beginselen omvatten:
a. professionaliteit;
b. integriteit;
c. objectiviteit;
d. vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
e. vertrouwelijkheid.

Bij het naleven van de VGBA, is het vereist dat bedreigingen voor het door de accountant naleven van relevante ethische voorschriften worden onderkend en hierop op passende wijze wordt gehandeld.

A16 In het geval van een opdracht om financiële overzichten te beoordelen vereist de VGBA dat de accountant onafhankelijk is van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden beoordeeld. In de VGBA wordt onafhankelijkheid beschreven als onafhankelijk in wezen en in schijn. De onafhankelijke uitvoering van de opdracht waarborgt de mogelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant om zich een conclusie te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn conclusie zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt het vermogen van de accountant om met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming

Professioneel-kritische instelling (Zie Par. 22)

A17 Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische inschatting van assurance-informatie bij een beoordeling. Dit omvat het ter discussie stellen van inconsistenties en het onderzoeken van tegenstrijdige assurance-informatie. Het omvat ook het ter discussie stellen van de betrouwbaarheid van reacties op verzoeken om inlichtingen en overige informatie die is

verkregen van het management en de met governance belaste personen. Het houdt ook het overwegen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie in het licht van de omstandigheden van de opdracht.

A18 Een professioneel-kritische instelling houdt onder meer in het alert zijn op bijvoorbeeld het volgende:
- assurance-informatie die niet consistent is met overige verkregen assurance-informatie;
- informatie die tevens de betrouwbaarheid ter discussie stelt van documenten en reacties op verzoeken om inlichtingen die als assurance-informatie worden gebruikt;
- omstandigheden die wijzen op mogelijke fraude;
- elke omstandigheid die aanvullende werkzaamheden zou behoeven.

A19 Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de beoordeling is nodig wanneer de accountant de risico's moet reduceren van:
- het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden;
- het over generaliseren bij het trekken van conclusies uit de verkregen assurance-informatie;
- het gebruiken van onjuiste veronderstellingen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die tijdens de beoordeling zijn uitgevoerd en het evalueren van de resultaten daarvan.

A20 Van de accountant kan niet worden verwacht dat hij eerdere ervaringen ten aanzien van de eerlijkheid en integriteit van het management en de met governance belaste personen negeert. Echter, de opvatting dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn, ontslaat de accountant niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven. Ook is het niet toegestaan dat hij zich tevreden stelt met assurance-informatie die niet adequaat is voor het doel van de beoordeling.

Professionele oordeelsvorming (Zie Par. 23)

A21 Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een beoordelingsopdracht. Dit is zo omdat interpretatie van relevante ethische voorschriften, de vereisten van deze Standaard en de behoefte aan weloverwogen beslissingen tijdens het uitvoeren van een beoordelingsopdracht, de toepassing van relevante kennis en ervaring met de feiten en omstandigheden van de opdracht worden vereist. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk:
- met betrekking tot beslissingen over materialiteit, de aard, timing en omvang van werkzaamheden die gebruikt zijn om aan de eisen van deze Standaard te voldoen en om assurance-informatie te verzamelen;
- bij het evalueren of de assurance-informatie die is verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden, het opdrachtrisico wordt teruggebracht naar een niveau dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is;
- bij het in overweging nemen van de oordeelsvormingen van het management bij het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit;
- bij het vormen van de conclusie over de financiële overzichten op basis van de verkregen assurance-informatie, inclusief het overwegen van de redelijkheid van de schattingen die door het management zijn gemaakt bij het opstellen van de financiële overzichten.

A22 Professionele oordeelsvorming van een accountant onderscheidt zich omdat het wordt uitgevoerd door een accountant wiens training, kennis en ervaring, inclusief het gebruik van assurance-vaardigheden en -technieken, een hulpmiddel zijn geweest bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvormingen te komen. Consultatie inzake ingewikkelde of omstreden aangelegenheden tijdens de opdracht, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten het kantoor, vormt een hulpmiddel voor de accountant bij het vormen van weloverwogen en redelijke oordelen.

A23 Het toepassen van professionele oordeelsvorming bij individuele opdrachten is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die gedurende de opdracht bij de accountant bekend zijn, inclusief:
- kennis die is verworven bij opdrachten die zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële overzichten in voorgaande verslagperioden, waar van toepassing;
- het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, inclusief haar administratieve systeem en in de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de sector van de entiteit;
- de mate waarin het opstellen en presenteren van de financiële overzichten het toepassen van oordeelsvorming door het management vereist.

A24 Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd:
- op basis van de vraag of de bereikte oordeelsvorming een deskundige toepassing van de assurance- en verslaggevingsbeginselen weerspiegelt; en
- passend is in het licht van, en consistent is met, de feiten en omstandigheden die bekend zijn bij de accountant tot aan de datum van de verklaring.

A25 Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast gedurende de opdracht. Deze dient tevens op passende wijze te worden gedocumenteerd overeenkomstig de vereisten van deze Standaard. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beslissingen die niet onderbouwd zijn anders dan door de feiten en de omstandigheden van de opdracht of door de verkregen assurance-informatie.

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht (Zie Par. 24 en 25)

A26 Assurance-vaardigheden en -technieken omvatten:
- het toepassen van een professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming bij het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht, inclusief het verkrijgen en het evalueren van assurance-informatie;
- het begrijpen van informatiesystemen en de rol en beperkingen van interne beheersing;
- het verband leggen tussen het overwegen van materialiteits- en opdrachtrisico’s en aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de beoordeling;
- het in voorkomend geval toepassen van werkzaamheden tijdens de beoordelingsopdracht, wat overige soorten werkzaamheden kan omvatten ter aanvulling op verzoeken om inlichtingen en cijferanalyses (zoals inspectie, herberekening, het opnieuw uitvoeren, observatie en confirmatie);
- systematische documentatiepraktijken; en
- het toepassen van vaardigheden en praktijken die relevant zijn voor het schrijven van rapportages voor assurance-opdrachten.

A27 Binnen de context van het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid:
- om kwaliteitsbeheersingswerkzaamheden te implementeren die van toepassing zijn op de opdracht; en
- die het kantoor van relevante informatie voorzien om het functioneren mogelijk te maken met betrekking tot dat gedeelte van het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor dat gericht is op onafhankelijkheid.

A28 De opdrachtpartner neemt de verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit voor iedere beoordelingsopdracht. Zijn activiteiten en passende berichten aan de overige leden van het opdrachtteam, benadrukken het feit dat de kwaliteit essentieel is voor het uitvoeren van een beoordelingsopdracht, en het belang voor de kwaliteit van de beoordelingsopdracht van:

a. het uitvoeren van werkzaamheden die de professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen naleven;
b. het voldoen aan de van toepassing zijnde beleidslijnen en procedures van het kantoor met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;
c. het uitbrengen van een rapport voor de opdracht dat in de omstandigheden passend is;
d. de mogelijkheid van het opdrachtteam om bezorgdheid te uiten zonder angst voor represailles.

A29 Tenzij informatie die door het kantoor of andere partijen wordt verschaft het tegendeel suggereert, mag het opdrachtteam steunen op het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor. Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld steunen op het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor met betrekking tot:
- competentie van personeel op grond van hun werving en formele training;
- onafhankelijkheid middels het verzamelen en communiceren van relevante onafhankelijkheidsinformatie;
- het onderhouden van cliëntrelaties op grond van systemen voor aanvaarding en continuering daarvan;
- het zich houden aan de eisen op grond van wet- en regelgeving door middel van het monitoringsproces.

Bij het in overweging nemen van geïdentificeerde tekortkomingen in het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor die een invloed kunnen hebben op de beoordelingsopdracht, kan de opdrachtpartner de maatregelen beschouwen die het kantoor heeft getroffen om die tekortkomingen te rectificeren.

A30 Een tekortkoming in het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat:
- een beoordelingsopdracht niet was uitgevoerd overeenkomstig de professionele standaarden, noch in overeenstemming met de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving; of
- dat de beoordelingsverklaring niet passend was.

Het toewijzen van opdrachtteams (Zie Par. 25b)

A31 Bij het overwegen van de passende competentie en capaciteiten die van het opdrachtteam als

geheel worden verwacht, kan de opdrachtpartner aangelegenheden betreffende het team beschouwen zoals:

- inzicht in, en praktische ervaring met, beoordelingsopdrachten van vergelijkbare aard en complexiteit middels passende training en deelname;
- inzicht in professionele standaarden en in de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving;
- technische deskundigheid, inclusief expertise op het gebied van relevante informatietechnologie en gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of assurance;
- kennis van relevante sectoren waarin de cliënt opereert;
- het vermogen om professionele oordeelsvorming toe te passen;
- inzicht in de beleidslijnen en procedures van het kantoor inzake kwaliteitsbeheersing.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten (Zie Par. 25 d (i))

A32 De NVAK assurance vereisen van het kantoor om informatie te verkrijgen die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk wordt geacht:

- alvorens een opdracht met een nieuwe cliënt te aanvaarden;
- in het geval er besloten wordt een bestaande opdracht wel of niet te continueren; en
- wanneer het aanvaarden van een nieuwe opdracht van een bestaande cliënt wordt overwogen.

Informatie die voor de opdrachtpartner een hulpmiddel vormt bij het bepalen of aanvaarding of continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten passend zijn kan het volgende omvatten:

- de integriteit van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen, kernpersonen binnen het management en de met governance belaste personen; en
- significante aangelegenheden die zich hebben voorgedaan tijdens de huidige of een vorige beoordelingsopdracht en de implicaties hiervan voor het voortzetten van de relatie.

A33 De opdrachtpartner kan redenen hebben om de integriteit van het management zodanig in twijfel te trekken dat het waarschijnlijk een goede uitvoering van de beoordeling zal beïnvloeden. In dit geval is het onder deze Standaard niet passend om de opdracht te aanvaarden, tenzij dit door wet- of regelgeving wordt vereist. Dit kan er namelijk toe leiden dat de accountant op ongepaste wijze met de financiële overzichten van de entiteit geassocieerd wordt.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten (Zie Par. 29)

A34 De overweging van de accountant inzake het continueren van de opdracht en relevante ethische voorschriften, inclusief onafhankelijkheid, vindt gedurende de opdracht plaats, omdat condities en wijzigingen in omstandigheden zich voordoen. Het uitvoeren van initiële werkzaamheden ten aanzien van continuering van de opdracht en evaluatie van relevante ethische voorschriften (inclusief onafhankelijkheid) aan het begin van een opdracht, geeft richting aan de beslissingen en activiteiten van de accountant voorafgaand aan het uitvoeren van andere significante activiteiten voor de opdracht.

Factoren die de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten beïnvloeden (Zie Par. 29)

A35 Assurance-opdrachten kunnen alleen worden aanvaard wanneer de opdracht bepaalde kenmerken[567] vertoont die bevorderlijk zijn voor het behalen van de doelstellingen van de accountant die voor de opdracht zijn gespecificeerd.

Rationeel doel (Zie Par. 29 a (i))

A36 Het kan onwaarschijnlijk zijn dat er voor de opdracht een rationeel doel bestaat indien, bijvoorbeeld:

a. er een significante beperking bestaat in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant;
b. de accountant vermoedens heeft dat de opdrachtgevende partij voornemens is om de naam van de accountant op een ongepaste manier met de financiële overzichten te verbinden; of
c. de opdracht bedoeld is om te voldoen aan de door wet- of regelgeving gestelde eisen en dergelijke wet- of regelgeving vereist dat de financiële overzichten worden gecontroleerd.

[567] *Stramien*, paragraaf 17.

Beoordelingsopdracht is gepast (Zie Par. 29 a(ii))

A37 Wanneer het voorlopige inzicht van de accountant in de omstandigheden van de opdracht aangeeft dat het aanvaarden van een beoordelingsopdracht niet gepast zou zijn, kan de accountant overwegen om een ander soort opdracht aan te bevelen. Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld ervan overtuigd zijn dat het uitvoeren van een controleopdracht gepaster zou zijn dan een beoordelingsopdracht. In andere gevallen, indien de omstandigheden van de opdracht het uitvoeren van een assurance-opdracht beletten, kan de accountant een samenstellingsopdracht aanbevelen of, een andere opdracht inzake administratieve dienstverlening, in voorkomend geval.

Informatie die noodzakelijk is om de beoordelingsopdracht uit te kunnen voeren (Zie Par. 29c)

A38 Een voorbeeld waarbij de accountant redenen zou kunnen hebben om te betwijfelen dat de informatie die noodzakelijk is om de beoordeling uit te voeren beschikbaar of betrouwbaar zal zijn, is wanneer vermoed wordt dat de administratie die noodzakelijk is voor de doeleinden van het uitvoeren van cijferanalyses, substantieel onjuist of onvolledig is. Deze overweging is niet gericht op de behoefte die zich tijdens een beoordelingsopdracht kan voordoen om het management behulpzaam te zijn bij het aanbevelen van afsluitende journaalposten die vereist zijn om de financiële overzichten die door het management zijn opgesteld, te voltooien.

Randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht (Zie Par. 30)

A39 Voorafgaand aan het aanvaarden van de opdracht, vereist deze Standaard van de accountant om bepaalde aangelegenheden vast te stellen, waarvoor het noodzakelijk is dat de accountant en het management van de entiteit overeenstemming bereiken en welke binnen de beheersing van de entiteit liggen.

Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 30a)

A40 Een voorwaarde voor het aanvaarden van een assurance-opdracht is dat de criteria,[568] waar in de definitie van een assurance-opdracht naar wordt verwezen, voor de beoogde gebruikers geschikt zijn[569]. In het kader van deze Standaard verschaft het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de criteria die de accountant hanteert om de financiële overzichten te beoordelen inclusief – waar relevant – de getrouwe weergave van de financiële overzichten. Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn getrouw-beeld stelsels terwijl andere compliance-stelsels zijn. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de vorm en de inhoud van de financiële overzichten, inclusief wat een complete set van financiële overzichten vormt.

Aanvaardbaarheid van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

A41 Zonder een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving heeft het management geen passende basis voor het opstellen van de financiële overzichten en heeft de accountant geen gepaste criteria voor het beoordelen van de financiële overzichten.

A42 De accountant bepaalt de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat in de financiële overzichten wordt toegepast in de context van zijn inzicht in wie de beoogde gebruikers van de financiële overzichten zijn. De beoogde gebruikers zijn de persoon, personen of groep personen voor wie de accountant de verklaring opstelt. De accountant is wellicht niet in staat om alle personen te identificeren die de beoordelingsverklaring zullen lezen, met name als er een groot aantal mensen toegang toe hebben.

A43 In veel gevallen kan de accountant, bij het ontbreken van eventuele aanwijzingen die het tegendeel bewijzen, aannemen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is (bijvoorbeeld een stelsel inzake financiële verslaggeving dat door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven in een rechtsgebied om te worden gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten voor algemene doeleinden ten behoeve van bepaalde soorten entiteiten).

A44 Factoren die relevant zijn voor het bepalen van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast door de accountant, omvatten:

- de aard van de entiteit (bijvoorbeeld de vraag of het een onderneming is, een entiteit in de

---

[568] *Stramien*, paragraaf 34.
[569] *Stramien*, paragraaf 17b(ii).

publieke sector of een not-for-profit organisatie);
- het doel van de financiële overzichten (bijvoorbeeld de vraag of deze zijn opgesteld om aan de algemene informatiebehoeften te voldoen van een grote groep gebruikers of aan de informatiebehoeften van specifieke gebruikers);
- de aard van de financiële overzichten (bijvoorbeeld de vraag of de financiële overzichten een complete set van financiële overzichten zijn of een enkel financieel overzicht);
- de vraag of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven.

A45 Onder deze Standaard wordt van de accountant vereist om de opdracht te weigeren:
- indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dat gebruikt is om de financiële overzichten op te stellen niet aanvaardbaar is in het licht van het doel van de financiële overzichten; en
- het management niet instemt om het stelsel inzake financiële verslaggeving te gebruiken dat naar het oordeel van de accountant aanvaardbaar is.

A46 Tekortkomingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die erop wijzen dat het stelsel niet aanvaardbaar is, kunnen pas nadat de beoordelingsopdracht is aanvaard aan het licht komen. Wanneer het gebruik van dat stelsel inzake financiële verslaggeving niet door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, kan het management ertoe besluiten om een ander stelsel dat wel aanvaardbaar is aan te nemen. Wanneer het management dit doet, wordt van de accountant onder deze Standaard vereist om met het management de nieuwe opdrachtvoorwaarden overeen te komen om de wijziging in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving weer te geven.

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen (Zie Par. 30b en 37e)

A47 De financiële overzichten die onderworpen zijn aan beoordeling, zijn die van de entiteit, opgesteld door het management van de entiteit onder de supervisie van de met governance belaste personen. Deze Standaard legt het management en de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Een beoordeling overeenkomstig deze Standaard wordt echter uitgevoerd vanuit het uitgangspunt dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen bepaalde verantwoordelijkheden hebben erkend die essentieel zijn voor het uitvoeren van de beoordeling. De beoordeling van de financiële overzichten ontslaat het management en de met governance belaste personen niet van hun verantwoordelijkheden.

A48 Als onderdeel van zijn verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten wordt van het management vereist:
- om oordeelsvormingen toe te passen bij het maken van schattingen die in de omstandigheden redelijk zijn; en
- passende grondslagen voor financiële verslaggeving te selecteren en toe te passen.

Deze oordelen worden gevormd binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A49 Vanwege de significantie van de randvoorwaarden voor het uitvoeren van een beoordeling van financiële overzichten is van de accountant onder deze Standaard vereist om overeenstemming van het management te verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheden begrijpt voordat de opdracht wordt aanvaard. De accountant kan zowel mondeling als schriftelijk de overeenstemming van het management verkrijgen. De overeenstemming van het management wordt vervolgens opgenomen in de schriftelijke opdrachtvoorwaarden.

A50 Indien het management, en in voorkomend geval, de met governance belaste personen, hun verantwoordelijkheden met betrekking tot de financiële overzichten niet erkennen of weigeren te erkennen is het niet passend om de opdracht te aanvaarden, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving van de accountant wordt vereist. In omstandigheden waar van de accountant niettemin vereist wordt om de beoordelingsopdracht te aanvaarden, kan het nodig zijn dat de accountant aan het management en aan de met governance belaste personen, waar deze verschillen, het belang van deze aangelegenheden en de implicaties voor de opdracht uitlegt.

Aanvullende overwegingen wanneer de formulering van de beoordelingsverklaring door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven (Zie Par. 34 en 35)

A51 Deze Standaard vereist van de accountant dat hij het naleven van deze Standaard niet weergeeft, tenzij de accountant alle vereisten van deze Standaard die voor de beoordelingsopdracht relevant zijn heeft nageleefd. Wet- of regelgeving kan aangelegenheden voorschrijven die er doorgaans toe zouden leiden dat de accountant de opdracht weigert waar het mogelijk is om dit te doen, bijvoorbeeld wanneer:
- de accountant vaststelt dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, niet aanvaardbaar is; of
- de voorgeschreven lay-out en formulering van de beoordelingsverklaring in een vorm is of

terminologie hanteert die significant verschillen van de lay-out en formulering zoals die door deze Standaard is vereist.

Onder deze Standaard voldoet een beoordeling die in deze situaties is uitgevoerd niet aan deze Standaard en kan de accountant naleving van deze Standaard niet vermelden in de verklaring. Ongeacht het feit dat het de accountant niet is toegestaan om naleving van deze Standaard te vermelden, wordt de accountant echter aangemoedigd om deze Standaard inclusief de verslaggevingsvereisten, toe te passen, voor zover dit praktisch uitvoerbaar is. Wanneer het passend is om verwarring te voorkomen kan de accountant overwegen een vermelding in de verklaring op te nemen dat de beoordeling niet overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.

Het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden

Opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst (Zie Par. 37)

A52 Het ligt in het belang van zowel het management en de met governance belaste personen als de accountant, dat de accountant voorafgaand aan het uitvoeren van de beoordelingsopdracht een opdrachtbevestiging verstuurt om misverstanden met betrekking tot de opdracht te voorkomen.

Vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging

A53 De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging kan voor iedere opdracht verschillen. Naast opgenomen aangelegenheden die op grond van deze Standaard zijn vereist, kan een opdrachtbevestiging een verwijzing maken naar bijvoorbeeld:

- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere accountants en deskundigen bij de beoordelingsopdracht;
- overeenkomsten die in het geval van een initiële opdracht worden gesloten met de eventuele voorgaande accountant;
- het feit dat een beoordelingsopdracht niet zal voldoen aan de eisen voor een controle die door wetgeving of door derden zijn gesteld;
- de verwachting dat het management schriftelijke bevestigingen aan de accountant zal verschaffen;
- de overeenstemming van het management om de accountant te informeren over de feiten die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden waarvan het management zich bewust zou kunnen worden tijdens de verslagperiode vanaf de datum van de beoordelingsverklaring tot de datum waarop de financiële overzichten zullen worden openbaar gemaakt;
- een verzoek aan het management om de ontvangst van de opdrachtbevestiging te erkennen en in te stemmen met de opdrachtvoorwaarden die daarin uiteen zijn gezet.

Beoordeling van groepsonderdelen

A54 De groepsaccountant kan erom verzoeken dat een accountant een beoordeling uitvoert van de financiële informatie van een groepsonderdeel. Afhankelijk van de instructies van de groepsaccountant kan een beoordeling van de financiële informatie van een groepsonderdeel overeenkomstig deze Standaard worden uitgevoerd. De groepsaccountant kan tevens additionele werkzaamheden specificeren die de werkzaamheden die onder deze Standaard zijn uitgevoerd aan vullen. Als de accountant die de beoordeling uitvoert, de controlerende accountant van de financiële overzichten van het groepsonderdeel is, wordt de beoordeling niet overeenkomstig deze Standaard uitgevoerd.

Verantwoordelijkheden van het management die worden voorgeschreven door wet- of regelgeving (Zie Par. 37e)

A55 De accountant kan in bepaalde omstandigheden tot de conclusie komen dat het niet noodzakelijk is om bepaalde opdrachtvoorwaarden in een opdrachtbevestiging vast te leggen. In dat geval wordt van de accountant nog steeds vereist om schriftelijke overeenstemming van het management, en in voorkomend geval, de met governance belaste personen te krijgen dat zij hun verantwoordelijkheden volgend uit deze Standaard erkennen en begrijpen zoals dat onder deze Standaard is vereist. Deze schriftelijke overeenkomst kan de bewoordingen van de wet- of regelgeving gebruiken indien de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden voor het management vaststelt die gelijke werking hebben als degenen die in deze Standaard zijn beschreven.

Voorbeeld van een opdrachtbevestiging (Zie Par. 37)

A56 Een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een beoordelingsopdracht wordt in Bijlage 1 van deze Standaard uiteengezet.

Doorlopende opdrachten (Zie Par. 38)

A57 De accountant kan beslissen om niet iedere verslagperiode een nieuwe opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen er echter op wijzen dat het passend is om de voorwaarden van de beoordelingsopdracht te herzien of om het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden:
- elke indicatie dat het management de doelstelling en de reikwijdte van de beoordeling verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale voorwaarde van de opdracht;
- een recente wijziging in het senior management van de entiteit;
- een significante wijziging in de eigendom van de entiteit;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in wettelijke of regelgevende vereisten die invloed hebben op de entiteit;
- een wijziging in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht

Verzoek tot wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht (Zie Par. 39)

A58 Een verzoek van de entiteit aan de accountant om de voorwaarden van de beoordelingsopdracht te wijzigen kan het gevolg zijn van factoren als:
- een wijziging in omstandigheden die een invloed hebben op de behoefte aan de dienst;
- misverstanden over de aard van een beoordelingsopdracht zoals deze aanvankelijk was aangevraagd;
- een beperking in de reikwijdte van de beoordelingsopdracht opgelegd door het management of als gevolg van andere omstandigheden.

A59 Een verandering in omstandigheden die invloed heeft op de vereisten van de entiteit of een misverstand aangaande de aard van de oorspronkelijk gevraagde dienst kan worden beschouwd als een redelijke basis voor een verzoek tot een wijziging van de voorwaarden van de beoordelingsopdracht.

A60 Daarentegen hoeft een wijziging niet als aanvaardbaar te worden gezien, indien het lijkt dat de wijziging in verband staat met informatie die niet correct, niet compleet of anderszins onbevredigend is. Een voorbeeld zou kunnen zijn het geval waarin:
- de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen voor een element van materieel belang in de financiële overzichten; en
- het management vraagt of de opdracht kan worden gewijzigd in een aan assurance verwante opdracht,

om het door de accountant tot uitdrukking brengen van een aangepaste conclusie te voorkomen.

Verzoek tot wijziging in de aard van de opdracht (Zie Par. 40)

A61 Het kan voor een accountant die de opdracht had een beoordeling overeenkomstig deze Standaard uit te voeren, nodig zijn om de wettelijke of contractuele implicaties van de wijziging te beoordelen in aanvulling op de aangelegenheden waarnaar in deze Standaard wordt verwezen. Dit gebeurt voordat een wijziging in een beoordelingsopdracht naar een andere soort opdracht of aan assurance verwante opdracht wordt overeengekomen.

A62 Indien de accountant tot de conclusie komt dat er een redelijke rechtvaardiging is om de beoordelingsopdracht te wijzigen in een andere soort opdracht of een aan assurance verwante opdracht, kunnen de tot de wijzigingsdatum verrichte werkzaamheden voor de beoordelingsopdracht relevant zijn voor de gewijzigde opdracht. Echter, het vereiste uit te voeren werk en het uit te brengen rapport horen zodanig te zijn dat zij passend zijn voor de herziene opdracht. Om te voorkomen dat de lezer in verwarring wordt gebracht zal de rapportage betreffende de andere opdracht of de aan assurance verwante opdracht geen verwijzingen bevatten naar:
a. de oorspronkelijke beoordelingsopdracht; of
b. enige werkzaamheden die uitgevoerd zouden kunnen zijn tijdens de oorspronkelijke beoordelingsopdracht. Behalve wanneer de beoordelingsopdracht is gewijzigd in een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en dus een verwijzing naar de uitgevoerde werkzaamheden een normaal onderdeel vormt van de rapportage.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen (Zie Par. 42)

A63 Bij een beoordelingsopdracht neemt de communicatie van de accountant met het management en de met governance belaste personen de vorm aan van:

a. het verzoeken om inlichtingen die de accountant tijdens het uitvoeren van de werkzaamheden voor de beoordeling verricht; en
b. overige communicatie, in de context van het voeren van effectieve wederzijdse communicatie om aangelegenheden die zich voordoen te begrijpen en om een constructieve werkrelatie voor de opdracht op te bouwen.

A64 De gepaste timing voor communicatie zal afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht verschillen. Relevante factoren omvatten de significantie en aard van de aangelegenheid en elke verwachte actie die door het management of door de met governance belaste personen worden ondernomen. Het kan bijvoorbeeld passend zijn om een significant probleem dat zich tijdens de beoordeling heeft voorgedaan zo snel mogelijk te communiceren indien het management of de met governance belaste personen in staat zijn om de accountant te helpen bij het verhelpen van het probleem.

A65 Wet- of regelgeving kan het communiceren van de accountant met de met governance belaste personen inzake bepaalde aangelegenheden beperken. Wet- of regelgeving kan bijvoorbeeld specifiek bepaalde communicatie of andere actie verbieden die een onderzoek door een daartoe bevoegde instantie naar een feitelijke of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden. Onder bepaalde omstandigheden kunnen mogelijke conflicten tussen de geheimhoudingsplicht en de communicatieverplichtingen van de accountant complex zijn. In dergelijke gevallen kan de accountant overwegen om juridisch advies in te winnen.

Het communiceren van aangelegenheden met betrekking tot de beoordeling

A66 Aangelegenheden om te communiceren aan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen onder deze Standaard, kunnen omvatten:

- de verantwoordelijkheden van de accountant voor de beoordelingsopdracht zoals in de opdrachtbevestiging of andere geschikte schriftelijke overeenkomst zijn opgenomen;
- significante bevindingen uit de beoordeling, zoals:
  - de opvattingen van de accountant aangaande significante kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, inclusief de grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingen en toelichtingen in de financiële overzichten;
  - significante bevindingen uit het uitvoeren van werkzaamheden, inclusief situaties waar de accountant de uitvoering van aanvullende werkzaamheden onder deze Standaard in overweging heeft genomen. Het kan noodzakelijk zijn dat de accountant aan de met governance belaste personen bevestigt dat zij hetzelfde inzicht hebben in de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor transacties of gebeurtenissen;
  - aangelegenheden die kunnen leiden tot een aanpassing van de conclusie van de accountant;
  - eventuele significante problemen die tijdens de beoordeling naar voren zijn gekomen; bijvoorbeeld het niet beschikbaar zijn van verwachte informatie; het onverwacht niet in staat zijn om assurance-informatie te verkrijgen waarvan de accountant vindt dat deze voor de beoordeling noodzakelijk is; of beperkingen die aan de accountant door het management zijn opgelegd. In bepaalde omstandigheden kunnen dergelijke problemen een beperking in de reikwijdte vormen die, indien hier door het management of de met governance belaste personen niet op wordt ingespeeld, kunnen leiden tot een aanpassing van de conclusie van de accountant of tot het teruggeven van de opdracht door de accountant in bepaalde omstandigheden.

A67 In sommige entiteiten zijn er verschillende personen verantwoordelijk voor het management en governance van een entiteit. In deze gevallen kan het management de verantwoordelijkheid hebben om de aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance te communiceren aan de met governance belaste personen. Communicatie door het management aan de met governance belaste personen inzake aangelegenheden waarvan het vereist is dat zij door de accountant worden gecommuniceerd, ontslaat de accountant niet van zijn verantwoordelijkheid om deze te communiceren aan de met governance belaste personen. Communicatie van deze aangelegenheden door het management kan echter invloed hebben op de vorm en timing van de communicatie van de accountant met de met governance belaste personen.

Communicatie met derden

A68 In sommige rechtsgebieden kan van de accountant, op grond van wet- of regelgeving, worden vereist om bijvoorbeeld:

- een toezichthoudende of handhavingsinstantie in te lichten over bepaalde aangelegenheden die gecommuniceerd zijn met de met governance belaste personen. In sommige rechtsgebieden heeft de accountant bijvoorbeeld de verplichting om over afwijkingen aan bevoegde instanties te rapporteren waar het management en de met governance belaste personen er niet in zijn geslaagd corrigerende maatregelen te nemen;
- kopieën van bepaalde rapporten die zijn opgesteld ten behoeve van de met governance

belaste personen, te overhandigen aan relevante regelgevende, toezichthoudende of financierende instanties of, in sommige gevallen, deze rapporten openbaar te maken.

A69 Tenzij vereist door wet- of regelgeving, kan het nodig zijn dat de accountant voorafgaand goedkeuring van het management of de met governance belaste personen verkrijgt voordat hij aan derden een kopie verschaft van de schriftelijke communicatie van de accountant met de met governance belaste personen.

Het uitvoeren van de opdracht

Materialiteit in een beoordeling van financiële overzichten (Zie Par. 43)

A70 De overweging van de accountant van de materialiteit vindt plaats binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving beschrijven het concept van materialiteit binnen de context van het opstellen en het presenteren van financiële overzichten. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen omschrijven, in het algemeen beschrijven zij dat:

- afwijkingen, inclusief weglatingen, worden geacht van materieel belang te zijn indien, redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij afzonderlijk of geaggregeerd, de economische beslissingen van gebruikers die worden genomen op basis van de financiële overzichten, beïnvloeden;
- oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit worden gemaakt in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de omvang of aard van een afwijking of een combinatie van beiden; en
- oordeelsvormingen over aangelegenheden die voor gebruikers van de financiële overzichten van materieel belang zijn, zijn gebaseerd op een overweging van de algemene financiële informatiebehoeften van gebruikers als een groep. Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften kunnen verschillen, wordt niet in overweging genomen.

A71 Een dergelijke beschrijving van het concept materialiteit, indien aanwezig in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, voorziet de accountant van een referentiekader bij het vaststellen van de materialiteit voor de beoordeling. Indien niet aanwezig voorzien de overwegingen hierboven de accountant van een referentiekader.

A72 Vaststelling van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant betreffende de behoeften van de gebruikers van de financiële overzichten. In deze context is het redelijk voor de accountant om aan te nemen dat gebruikers:

- een redelijke kennis hebben van bedrijfsactiviteiten en economische activiteiten en administratieve verwerking en de bereidheid om de informatie in de financiële overzichten met redelijke zorgvuldigheid te bestuderen;
- begrijpen dat financiële overzichten worden opgesteld, gepresenteerd en beoordeeld rekening houdend met materialiteitsniveaus;
- de onzekerheden herkennen die inherent zijn in de waardering van bedragen die zijn gebaseerd op het gebruik van schattingen, oordeelsvorming en het in overweging nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
- redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de financiële overzichten.

Bovendien wordt het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke gebruikers, wiens informatiebehoeften aanzienlijk kunnen verschillen, doorgaans niet in overweging genomen. Dit gebeurt alleen als de beoordelingsopdracht wordt uitgevoerd voor financiële overzichten die zijn bedoeld om aan bepaalde behoeften van specifieke gebruikers te voldoen.

A73 De oordeelsvorming van de accountant over wat van materieel belang is met betrekking tot de financiële overzichten als geheel blijft hetzelfde ongeacht het niveau van zekerheid dat door een accountant wordt verkregen als de basis voor het tot uitdrukking brengen van de conclusie over de financiële overzichten.

Het herzien van materialiteit (Zie Par. 44)

A74 Het kan noodzakelijk zijn dat de bepaling van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel door de accountant tijdens de beoordeling moet worden herzien als gevolg van:

- een wijziging van de omstandigheden die zich tijdens de beoordeling hebben voorgedaan (bijvoorbeeld een beslissing om een groot deel van de activiteiten van de entiteit af te stoten);
- nieuwe informatie of een wijziging in het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving als gevolg van het uitvoeren van werkzaamheden voor de beoordeling overeenkomstig deze Standaard (bijvoorbeeld indien het tijdens de beoordeling erop lijkt alsof actuele financiële resultaten waarschijnlijk aanzienlijk verschillen van de geanticipeerde financiële resultaten aan het

einde van de verslagperiode die werden gebruikt om aanvankelijk de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen).

Het inzicht van de accountant (Zie Par. 45–46)

A75 De accountant hanteert professionele oordeelsvorming om de mate van het inzicht in de entiteit en haar omgeving te bepalen dat is vereist om de beoordeling van de financiële overzichten van de entiteit overeenkomstig deze Standaard uit te kunnen voeren. De voornaamste overweging van de accountant betreft de vraag of het verworven inzicht voldoende is om de doelstelling van de accountant voor deze opdracht te bereiken. De breedte en diepte van het algehele inzicht dat de accountant verwerft, is minder dan het inzicht dat het management heeft.

A76 Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving is een voortdurend, dynamisch proces van het verzamelen, bijwerken en analyseren van informatie gedurende de beoordelingsopdracht. Het inzicht van de accountant wordt iteratief gedurende het uitvoeren van de opdracht verworven en toegepast. Het wordt bijgewerkt wanneer er zich wijzigingen in de voorwaarden en omstandigheden voordoen. Initiële werkzaamheden voor aanvaarding en continuering van de opdracht op het moment van aanvang van een beoordelingsopdracht zijn gebaseerd op het voorlopige inzicht van de accountant in de entiteit en de omstandigheden van de opdracht. Bij een voortgezette cliëntrelatie omvat het inzicht van de accountant kennis die in voorgaande uitgevoerde opdrachten door de accountant is verkregen met betrekking tot de financiële overzichten van de entiteit en overige financiële informatie.

A77 Het inzicht stelt een referentiekader vast waarbinnen de accountant de beoordelingsopdracht plant en uitvoert en gedurende de opdracht professionele oordeelsvorming toepast. Het is in het bijzonder noodzakelijk dat het inzicht voor de accountant voldoende is om de gebieden in de financiële overzichten te onderkennen waar het waarschijnlijk is dat afwijkingen van materieel belang zich voor zullen doen. Dit is nodig om de benadering van de accountant te onderbouwen om werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om op die gebieden in te kunnen spelen.

A78 Bij het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving en in het stelsel inzake financiële verslaggeving, kan de accountant het volgende overwegen:
- of de entiteit een groepsonderdeel is van een groep entiteiten, of een verbonden entiteit van een andere entiteit;
- de complexiteit van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de verplichtingen of vereisten van de entiteit inzake financiële verslaggeving en of die verplichtingen of vereisten voortvloeien uit de van toepassing zijnde wet- of regelgeving of in de context van vrijwillige regelingen inzake financiële verslaggeving die onder geformaliseerde governance of verantwoordingsregelingen zijn vastgesteld, bijvoorbeeld onder contractuele regelingen met derden;
- relevante bepalingen van wet- en regelgeving waarvan doorgaans wordt erkend dat zij een direct effect hebben op de bepaling van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn, zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen;
- het niveau van ontwikkeling van de structuur van het management en de governance van de entiteit op het gebied van management van en toezicht op de administratie en de financiële verslaggevingssystemen van de entiteit die het opstellen van de financiële overzichten onderbouwen. Kleinere entiteiten hebben vaak minder personeel, wat invloed kan hebben op de wijze waarop het management toezicht uitoefent. Functiescheiding kan bijvoorbeeld praktisch niet uitvoerbaar zijn. In een kleinere entiteit die wordt bestuurd door de eigenaar-bestuurder kan de eigenaar-bestuurder echter meer effectief toezicht uitoefenen dan in een grotere entiteit. Dit toezicht kan de algemeen meer beperkte mogelijkheden voor functiescheiding compenseren;
- de 'tone at the top' en de interne beheersingsomgeving van de entiteit waarmee de entiteit inspeelt op de risico's op het gebied van financiële verslaggeving en het naleven van de verplichtingen van de entiteit inzake financiële verslaggeving;
- het niveau van ontwikkeling en complexiteit van de administratieve verwerkings- en financiële verslaggevingssystemen van de entiteit en daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen waarmee de administratie en daaraan gerelateerde informatie van de entiteit worden gehandhaafd;
- de procedures van de entiteit voor het vastleggen, het classificeren en samenvatten van transacties, het verzamelen van informatie die in de financiële overzichten kan worden opgenomen en daaraan gerelateerde toelichtingen;
- de soorten aangelegenheden die aanpassingen in de administratieve verwerking in de financiële overzichten van de entiteit in voorgaande verslagperioden vereisen.

Het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden (Zie Par. 47 en 55)

A79 De geplande aard, timing en omvang van de werkzaamheden die de accountant in overweging

neemt en die hij noodzakelijk acht om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen als basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel worden beïnvloed door:

a. de vereisten van deze Standaard; en
b. vereisten die onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving zijn vastgesteld inclusief aanvullende verslaggevingsvereisten opgenomen in van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

A80 Het is mogelijk dat de accountant is ingeschakeld om de financiële overzichten van een groep van entiteiten te beoordelen. Dan zijn de geplande aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de beoordeling gericht op het bereiken van de doelstellingen van de accountant voor de beoordelingsopdracht die in deze Standaard staan vermeld, maar binnen de context van de financiële overzichten van de groep.

A81 De vereisten van deze Standaard op het gebied van het opzetten van en het uitvoeren van verzoeken om inlichtingen, cijferanalyses, en werkzaamheden die inspelen op specifieke omstandigheden, zijn opgezet om de accountant in staat te stellen om de doelstellingen die in deze Standaard zijn vermeld, te bereiken. De omstandigheden van beoordelingsopdrachten kunnen aanzienlijk verschillen. Derhalve kunnen er omstandigheden zijn waar de accountant kan overwegen of het effectief of efficiënt is om andere werkzaamheden op te zetten en uit te voeren. Indien bijvoorbeeld tijdens het verwerven van inzicht in de entiteit de accountant zich bewust wordt van een significant contract kan de accountant ervoor kiezen dit contract te lezen.

A82 Het feit dat de accountant het nodig kan achten om andere werkzaamheden uit te voeren, brengt geen verandering in de doelstelling van de accountant om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen met betrekking tot de financiële overzichten als geheel.

Significante of ongebruikelijke transacties

A83 De accountant kan overwegen de administratie te beoordelen met het oog op het onderkennen van significante of ongebruikelijke transacties die bij de beoordeling specifieke aandacht kunnen vereisen.

Verzoeken om inlichtingen (Zie Par. 46–48)

A84 Bij een beoordeling omvat het verzoeken om inlichtingen het zoeken naar informatie van het management en andere personen binnen de entiteit die de accountant in de omstandigheden van de opdracht nodig acht. De accountant kan, indien gepast, verzoeken om inlichtingen ook uitbreiden om niet-financiële gegevens te verkrijgen. Het evalueren van reacties die door het management worden gegeven is een integraal onderdeel van het proces van verzoeken om inlichtingen.

A85 Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kunnen verzoeken om inlichtingen ook verzoeken omvatten over:

- acties die werden ondernomen bij vergaderingen van eigenaren, de met governance belaste personen en commissies daarvan, en de gebeurtenissen bij eventuele andere vergaderingen die de informatie en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, beïnvloeden;
- communicatie die de entiteit heeft ontvangen of verwacht te ontvangen of te verkrijgen van regelgevende of toezichthoudende instanties;
- aangelegenheden die zich gedurende het uitvoeren van overige werkzaamheden voordoen. Bij het doen van verdere verzoeken om inlichtingen op het gebied van onderkende inconsistenties neemt de accountant de redelijkheid en consistentie van de reacties van het management in overweging in het licht van de resultaten die uit andere werkzaamheden zijn verkregen, en de kennis van de accountant en het inzicht in de entiteit en de sector waarin zij werkzaam is.

A86 Assurance-informatie die door middel van verzoeken om inlichtingen is verkregen, is vaak de voornaamste bron van assurance-informatie over de bedoelingen van het management. Informatie die beschikbaar is om de bedoelingen van het management te onderbouwen kan echter beperkt zijn. In dat geval kan:

- inzicht in het verleden van het management inzake het uitvoeren van zijn uitgesproken voornemens;
- de uitgesproken redenen van het management voor het kiezen van een bepaalde aanpak; en
- het vermogen van het management om in een specifieke aanpak te volharden, relevante informatie verschaffen om de assurance-informatie die middels verzoeken om inlichtingen is verkregen, te bekrachtigen.

Het toepassen van een professioneel-kritische instelling bij het evalueren van reacties die door het management zijn gegeven is van belang. Hierdoor kan de accountant evalueren of er aangelegenheden zijn die ertoe leiden dat hij veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

A87 Het verzoeken om inlichtingen vormt tevens een hulpmiddel voor de accountant bij het verkrijgen of actualiseren van het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving. Hierdoor is hij in staat om gebieden in de financiële overzichten te onderkennen waar afwijkingen van materieel belang waarschijnlijk voor zullen komen.

Verzoeken om inlichtingen met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven (Zie Par. 48f)

A88 Bij kleinere entiteiten kan het vaak voorkomen dat het management geen inschatting heeft opgesteld van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar in plaats daarvan op zijn kennis van de bedrijfsactiviteiten en van verwachte toekomstige ontwikkelingen steunt. In deze omstandigheden kan het passend zijn om de vooruitzichten op de middellange en lange termijn en de financiering van de entiteit met het management te bespreken. Dit is inclusief het in overweging nemen of de beweringen van het management niet inconsistent zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit.

Cijferanalyses (Zie Par. 46–47 en 49)

A89 Bij een beoordeling van financiële overzichten vormt het uitvoeren van cijferanalyses een hulpmiddel voor de accountant bij:
- het verkrijgen of bijwerken van het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, inclusief het in staat zijn om gebieden in de financiële overzichten te onderkennen waar afwijkingen van materieel belang zich waarschijnlijk voor kunnen doen;
- het onderkennen van inconsistenties of variaties uit verwachte trends, waarden of normen in de financiële overzichten zoals het niveau van overeenstemming van de financiële overzichten met kerngegevens, inclusief prestatie-indicatoren;
- het verschaffen van bevestigende assurance-informatie met betrekking tot overige verzoeken om inlichtingen of cijferanalyses die al zijn uitgevoerd;
- het fungeren als aanvullende werkzaamheden wanneer de accountant zich bewust wordt van aangelegenheden die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten. Een voorbeeld van dergelijke aanvullende werkzaamheden is een vergelijkende analyse van maandelijkse opbrengsten en kosten tussen profit centers, branches of andere componenten van de entiteit om assurance-informatie over financiële informatie te verschaffen die in posten of toelichtingen zijn opgenomen in de financiële overzichten.

A90 Diverse methoden kunnen worden gebruikt om cijferanalyses uit te voeren. Deze methoden verschillen van het uitvoeren van eenvoudige vergelijkingen tot het uitvoeren van een complexe analyse met behulp van statistische technieken. De accountant kan bijvoorbeeld cijferanalyses toepassen om de financiële informatie die ten grondslag ligt aan de financiële overzichten te evalueren door analyse van mogelijke verbanden tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens, en een beoordeling van resultaten op consistentie met verwachte waarden. Dit met het oog op het onderkennen van verbanden en individuele elementen die ongebruikelijk lijken of die verschillen van verwachte trends of waarden. De accountant zou de vastgelegde bedragen of ratio's bepaald uit vastgelegde bedragen, vergelijken met verwachtingen die door de accountant zijn ontwikkeld uit informatie die uit relevante bronnen is verkregen. Voorbeelden van bronnen van informatie die de accountant vaak gebruikt om verwachtingen te ontwikkelen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht, omvatten:
- financiële informatie voor vergelijkbare voorgaande verslagperiodes waarbij rekening wordt gehouden met bekende wijzigingen;
- informatie over verwachte operationele en financiële resultaten, zoals budgetten of voorspellingen, inclusief extrapolaties van tussentijdse of jaarlijkse gegevens;
- verbanden tussen elementen van financiële informatie binnen de verslagperiode;
- informatie met betrekking tot de sector waarin de entiteit werkzaam is, zoals brutomarge-informatie of vergelijkingen van de ratio van de verkopen ten opzichte van vorderingen van de entiteit met sectorgemiddelden of met andere entiteiten van vergelijkbare omvang in dezelfde sector;
- verbanden van financiële informatie met relevante niet-financiële informatie zoals de loon- en salariskosten in verhouding tot het aantal werknemers.

A91 De overweging van de accountant of de gegevens die voor de cijferanalyses worden gebruikt bevredigend zijn voor de/het beoogde doel(en) van deze werkzaamheden, is gebaseerd op het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving. Dit wordt door de aard en bron van de gegevens beïnvloed en door de omstandigheden waarin de gegevens zijn verkregen. De volgende overwegingen kunnen relevant zijn:
- bron van de beschikbare informatie. Informatie kan bijvoorbeeld betrouwbaarder zijn wanneer deze is verkregen uit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit;
- vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie. Zo kan het nodig zijn om sectorbrede

gegevens aan te vullen of aan te passen om vergelijkbaar te zijn met gegevens van een entiteit die gespecialiseerde producten produceert en verkoopt;
- de aard en relevantie van de beschikbare informatie; bijvoorbeeld wanneer de budgetten van de entiteit zijn opgesteld als te verwachten resultaten in plaats van als te bereiken doelen; en
- de kennis en deskundigheid die hoort bij het opstellen van de informatie en de daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om te zorgen voor de volledigheid, de juistheid en de geldigheid hiervan;
- dergelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen omvatten over het opstellen, het beoordelen en het onderhouden van de budgettaire informatie.

Werkzaamheden om op specifieke omstandigheden in te spelen

Fraude en het niet-naleven van wet- of regelgeving (Zie Par. 52d)

A92 Het is mogelijk dat de accountant fraude of illegale handelingen heeft onderkend of hier vermoedens van heeft. Dan is van de accountant onder deze Standaard vereist om te bepalen of er een verantwoordelijkheid bestaat om te rapporteren over het plaatsvinden of het vermoeden hiervan aan een partij buiten de entiteit. Hoewel de beroepsplicht van de accountant inzake de geheimhouding van cliëntengegevens hem kan verhinderen zulke zaken te rapporteren, is het mogelijk dat de wettelijke verplichtingen van de accountant in bepaalde omstandigheden prevaleren boven de geheimhoudingsplicht.

Gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan met betrekking tot het gebruik van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten (Zie Par. 54)

A93 De hieronder genoemde factoren geven voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de continuïteitsveronderstelling. De opsomming is niet limitatief en evenmin betekent het bestaan van één of meer van de elementen dat er altijd een onzekerheid bestaat over de vraag of de entiteit haar continuïteit kan handhaven.

Financiële gebeurtenissen of omstandigheden

- stand van de netto passiva of vlottende passiva. Leningen met een vaste looptijd die hun vervaldatum naderen zonder een realistisch uitzicht op vernieuwing of aflossing of het bovenmatig steunen op korte termijnleningen voor de financiering van langlopende activa;
- aanwijzingen voor het intrekken van financiële ondersteuning door crediteuren;
- negatieve operationele kasstromen in historische of toekomstgerichte financiële overzichten;
- ongunstige belangrijke financiële verhoudingscijfers;
- substantiële operationele verliezen of significante daling van de waarde van activa die gebruikt worden om kasstromen te genereren;
- achterstanden in of onderbreking van dividenduitkeringen;
- onmogelijkheid om crediteuren te betalen op de vervaldata;
- onmogelijkheid om de voorwaarden van leningsovereenkomsten na te leven;
- overschakeling van levering op krediet op levering onder rembours voor transacties met leveranciers;
- onmogelijkheid om financiering te verkrijgen voor ontwikkeling van essentiële nieuwe producten of voor andere essentiële investeringen.

Operationele gebeurtenissen of omstandigheden

- intenties van het management om de entiteit te liquideren of om activiteiten te beëindigen;
- het vertrek van kernpersonen binnen het management zonder dat in hun vervanging wordt voorzien;
- het verlies van een belangrijke markt, belangrijke klant(en), franchiseconcessie, licentie, of belangrijke leverancier(s);
- arbeidsconflicten;
- tekorten aan belangrijke voorraden;
- het opkomen van een zeer succesvolle concurrent.

Overige gebeurtenissen of omstandigheden

- het niet-naleven van kapitaalvereisten of andere wettelijke vereisten;
- lopende wettelijke of gerechtelijke procedures tegen de entiteit die, als zij worden toegewe-

zen, in claims kunnen resulteren waaraan de entiteit waarschijnlijk niet zal kunnen voldoen;
- veranderingen in wet- of regelgeving of overheidsbeleid die de entiteit naar verwachting nadelig zullen beïnvloeden;
- rampen waarvoor men niet of onvoldoende verzekerd is.

Het belang van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan vaak door andere factoren worden beperkt. Het effect van het niet in staat zijn van een entiteit haar normale schulden af te lossen kan bijvoorbeeld worden opgevangen door plannen van het management om adequate kasstromen in stand te houden met alternatieve middelen zoals het afstoten van activa, het aanpassen van het tijdschema van aflossingen van leningen, of door het verkrijgen van aanvullend kapitaal. Op soortgelijke manier kan het verlies van een belangrijke leverancier worden beperkt door de beschikbaarheid van een geschikte alternatieve bron van toelevering.

Het aansluiten van de financiële overzichten op de onderliggende administratie (Zie Par. 56)

A94 De accountant verkrijgt doorgaans assurance-informatie dat de financiële overzichten overeenstemmen met, of aansluiten op, de onderliggende administratie. Dit gebeurt door bedragen en rekeningen in de financiële overzichten te volgen naar de relevante administratie, zoals het grootboek, of een samenvatting of schema die de overeenstemming of aansluiting weergeeft van de bedragen in de financiële overzichten met de onderliggende administratie (zoals een saldibalans).

Het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden (Zie Par. 57)

A95 Aanvullende werkzaamheden zijn onder deze Standaard vereist indien de accountant zich bewust wordt van een aangelegenheid die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

A96 De reactie van de accountant bij het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met betrekking tot een element dat ertoe heeft geleid dat de accountant veronderstelt dat deze in de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zou kunnen bevatten zal, afhankelijk van de omstandigheden, variëren. Dit is een afhankelijk van de professionele oordeelsvorming van de accountant.

A97 De oordeelsvorming van de accountant over de aard, timing en omvang van aanvullende werkzaamheden die nodig zijn om assurance-informatie te verkrijgen om te kunnen concluderen dat een afwijking van materieel belang niet waarschijnlijk is, of te bepalen dat er sprake is van een afwijking van materieel belang, wordt ondersteund door:
- informatie die is verkregen uit de evaluatie van de accountant van de resultaten van de werkzaamheden die reeds zijn uitgevoerd;
- het bijgewerkte inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving dat in de loop van de opdracht is verkregen; en
- de visie van de accountant inzake de aannemelijkheid van de assurance-informatie die nodig is om in te spelen op de aangelegenheid die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

A98 Aanvullende werkzaamheden richten zich op het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om de accountant in staat te stellen om een conclusie te vormen over aangelegenheden waarvan de accountant veronderstelt dat deze ertoe kunnen leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. De werkzaamheden kunnen het volgende omvatten:
- aanvullende verzoeken om inlichtingen of cijferanalyses die bijvoorbeeld gedetailleerder worden uitgevoerd of die zich richten op de betrokken elementen (d.w.z. de bedragen of toelichtingen met betrekking tot de betrokken bedragen of transacties zoals die in de financiële overzichten zijn weergegeven); of
- overige soorten werkzaamheden, zoals gegevensgerichte detailcontroles of externe bevestigingen.

A99 Het volgende voorbeeld illustreert de evaluatie van de accountant van de behoefte om aanvullende werkzaamheden uit te voeren en de reactie van de accountant wanneer hij veronderstelt dat aanvullende werkzaamheden nodig zijn.
- tijdens het verzoeken om inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses voor de beoordeling komt uit de analyse van de accountant ten aanzien van vorderingen een bedrag naar voren van vervallen vorderingen dat van materieel belang is waarvoor geen voorziening bestaat voor dubieuze debiteuren;
- dit leidt ertoe dat de accountant veronderstelt dat de vorderingensaldi in de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten. De accountant verzoekt dan om inlichtingen bij het management of er oninbare vorderingen zijn waarvan het nodig is dat deze worden getoond als duurzaam verminderd in waarde;
- afhankelijk van de reactie van het management kan de evaluatie van de reactie door de accountant:

a. de accountant in staat stellen te concluderen dat het vorderingensaldo waarschijnlijk geen afwijking van materieel belang zal bevatten. In dat geval zijn er geen verdere werkzaamheden vereist;
b. de accountant in staat stellen te bepalen dat de aangelegenheid ertoe leidt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Er zijn geen verdere werkzaamheden vereist en de accountant zou een conclusie vormen dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten;
c. ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de vorderingen waarschijnlijk een afwijking van materieel belang bevatten. Dit terwijl er voor de accountant niet voldoende en geschikte assurance-informatie beschikbaar is om te bepalen dat zij in feite een afwijking van materieel belang bevatten. In dat geval is van de accountant vereist om aanvullende werkzaamheden uit te voeren zoals het management verzoeken om een analyse van ontvangen bedragen voor deze posten na de balansdatum om oninbare vorderingen te identificeren. De evaluatie van de resultaten van de aanvullende werkzaamheden kan de accountant in staat stellen om bij (a) of (b) uit te komen. Zo niet, dan is van de accountant vereist om:
   1. aanvullende werkzaamheden uit te blijven voeren totdat de accountant of (a) of (b) bereikt; of
   2. indien de accountant niet in staat is om te kunnen concluderen dat de situatie er waarschijnlijk niet toe zal leiden dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten óf om te bepalen dat de aangelegenheid er wel toe leidt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, dan is er sprake van een beperking in de reikwijdte. Dan is de accountant niet in staat om een goedkeurende conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen.

Schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 61–63)

A100 Schriftelijke bevestigingen zijn een belangrijke bron van assurance-informatie bij een beoordelingsopdracht. Indien het management de verzochte schriftelijke bevestigingen aanpast of niet verschaft kan het de accountant alert maken op de mogelijkheid dat er één of meerdere significante kwesties kunnen bestaan. Verder kan een verzoek om schriftelijke bevestigingen, eerder dan mondelinge, in veel gevallen het management ertoe aanzetten aan dergelijke aangelegenheden nadrukkelijker aandacht te besteden. Hierdoor wordt de kwaliteit van de bevestigingen verbeterd.

A101 Ter aanvulling op de schriftelijke bevestigingen die onder deze Standaard zijn vereist kan de accountant overwegen of het noodzakelijk is om te verzoeken om overige schriftelijke bevestigingen met betrekking tot de financiële overzichten. Deze kunnen bijvoorbeeld noodzakelijk zijn om de assurance-informatie van de accountant te voltooien met betrekking tot bepaalde elementen of toelichtingen die in de financiële overzichten worden weergegeven. Dit in het geval dat de accountant dergelijke bevestigingen van belang acht bij het vormen van een aangepaste of goedkeurend conclusie over de financiële overzichten.

A102 In sommige gevallen kan het management in de schriftelijke bevestigingen een voorbehoud in de formulering opnemen waaruit blijkt dat bevestigingen naar beste weten worden opgesteld. Het is voor de accountant redelijk om dergelijke formulering te aanvaarden, indien de accountant zich ervan heeft vergewist dat de bevestigingen zijn gemaakt door degenen met de juiste verantwoordelijkheden en kennis van de aangelegenheden die in de bevestigingen zijn opgenomen.

Het evalueren van assurance-informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden (Zie Par. 66–68)

A103 In sommige omstandigheden kan de accountant geen assurance-informatie hebben verkregen waarvan de accountant had verwacht deze te verkrijgen vanuit de verzochte inlichtingen en cijferanalyses waarbij er wordt ingespeeld op specifieke omstandigheden. In deze gevallen overweegt de accountant dat de uit de werkzaamheden verkregen assurance-informatie niet voldoende en geschikt is om een conclusie te kunnen vormen over de financiële overzichten. De accountant kan:
- de uitgevoerde werkzaamheden uitbreiden; of
- andere werkzaamheden uitvoeren die door de accountant in de omstandigheden noodzakelijk worden geacht.

Als beide niet praktisch uitvoerbaar zijn in de omstandigheden, zal de accountant niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te vormen. Dan wordt door deze Standaard vereist het effect op de beoordelingsverklaring te bepalen, of op de mogelijkheden van de accountant om de opdracht af te ronden. Bijvoorbeeld indien een lid van het management gedurende de beoordeling niet in staat is om te

reageren op de verzoeken om inlichtingen van de accountant inzake significante aangelegenheden. Deze situatie kan zich voordoen ook al is de accountant zich niet bewust van aangelegenheden die ertoe leiden dat hij veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten, zoals wordt beschreven in paragraaf 57.

Beperkingen in de reikwijdte

A104 Het niet in staat zijn om specifieke werkzaamheden uit te voeren vormt geen beperking in de reikwijdte van de beoordeling, als de accountant in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen door andere werkzaamheden uit te voeren.

A105 Beperkingen in de reikwijdte van de beoordeling die door het management worden opgelegd kunnen voor de beoordeling andere implicaties hebben. Zoals voor de overweging van de accountant van gebieden waar de financiële overzichten waarschijnlijk een afwijking van materieel belang zullen bevatten, en continuering van de opdracht.

Het vormen van de conclusie van de accountant over de financiële overzichten

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 69a)

A106 De beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de financiële overzichten is belangrijk omdat deze gebruikers van de financiële overzichten inlicht over het stelsel waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd. Indien de financiële overzichten financiële overzichten voor bijzondere doeleinden betreffen, kunnen zij zijn opgesteld op basis van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden dat alleen voor de betrokken partij en de accountant beschikbaar is. Beschrijving van het stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden dat wordt gebruikt is belangrijk aangezien de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden niet geschikt kunnen zijn voor ander gebruik dan het beoogd gebruik dat voor de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden is geïdentificeerd.

A107 Een beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende bewoordingen omvat (bijvoorbeeld 'de financiële overzichten zijn hoofdzakelijk in overeenstemming met International Financial Reporting Standards') is geen adequate beschrijving van dat stelsel.Het kan gebruikers van de financiële overzichten misleiden.

Toelichting van effecten van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op informatie die in de financiële overzichten wordt bekendgemaakt (Zie Par. 69b vi en 71)

A108 Van de accountant is onder deze Standaard vereist om te evalueren of de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen. Dit om de beoogde gebruikers in staat te stellen om het effect te begrijpen van transacties en gebeurtenissen die van materieel belang zijn op de financiële positie, de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit.

A109 In het geval van financiële overzichten die in overeenstemming met de vereisten van een getrouw-beeld stelsel zijn opgesteld, kan het nodig zijn dat het management aanvullende toelichtingen in de financiële overzichten opneemt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn. Het kan ook nodig zijn dat het management, in buitengewoon zeldzame omstandigheden, afwijkt van een door het stelsel gestelde eis om de getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken.

Overwegingen wanneer er gebruik wordt gemaakt van een compliance-stelsel

A110 Het zal voor de accountant buitengewoon zeldzaam zijn om financiële overzichten die in overeenstemming met een compliance-stelsel zijn opgesteld als misleidend te zien. Dit indien, overeenkomstig deze Standaard, de accountant op het tijdstip van de opdrachtaanvaarding heeft bepaald dat het stelsel aanvaardbaar is.

Kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit (Zie Par. 70b)

A111 Bij het in overweging nemen van de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, kan de accountant zich bewust worden van mogelijke tendentie met betrekking tot de oordeelsvormingen van het management. De accountant kan tot de conclusie komen dat het cumulatieve effect van een gebrek aan neutraliteit, samen met het effect van duidelijke niet-gecorrigeerde afwijkingen, ervoor zorgt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten. Indicatoren van een

gebrek aan neutraliteit die een effect kunnen hebben op de evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang kunnen bevatten omvatten de volgende:

- de selectieve correctie van duidelijke afwijkingen die gedurende de beoordeling onder de aandacht van het management zijn gebracht (bijvoorbeeld het corrigeren van afwijkingen met als effect het verhogen van het gerapporteerde resultaat, maar het niet corrigeren van afwijkingen met als effect het verlagen van de gerapporteerde resultaten);
- mogelijke tendentie van het management bij het maken van schattingen.

A112 Indicatoren van mogelijke tendentie door het management betekenen niet automatisch dat er afwijkingen in het kader van het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen bestaan. Zij kunnen echter een effect hebben op de overweging van de accountant of de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

Het vormen van de conclusie (Zie Par. 74)

Beschrijving van de informatie die de financiële overzichten presenteren

A113 In het geval dat de financiële overzichten overeenkomstig een getrouw-beeld stelsel zijn opgesteld, stelt de conclusie van de accountant dat hem ‘niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven’ (of geen getrouw beeld geven van ...) in overeenstemming met [het van toepassing zijnde getrouw-beeld stelsel]. In het geval van veel stelsels voor algemene doeleinden wordt van de financiële overzichten bijvoorbeeld vereist de financiële positie van de entiteit aan het einde van de verslagperiode getrouw weer te geven (of een getrouw beeld geven van) en de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit voor die verslagperiode weer te geven.

‘In alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw zijn weergegeven’ of ‘geeft een getrouw beeld’

A114 Of de zin ‘in alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw zijn weergegeven’ of ‘geeft een getrouw beeld’ in een willekeurig rechtsgebied wordt gebruikt, wordt bepaald door wet- of regelgeving die de beoordeling van de financiële overzichten in dat rechtsgebied regelt, of door algemeen aanvaarde praktijk in dat rechtsgebied. Indien wet- of regelgeving het gebruik van verschillende formuleringen vereist, heeft dit geen invloed op het vereiste in deze Standaard voor de accountant om de getrouwe weergave van de financiële overzichten te evalueren in overeenstemming met een getrouw-beeld stelsel.

Het niet in staat zijn om een conclusie te vormen als gevolg van een beperking in de reikwijdte van de beoordeling die door het management is opgelegd nadat de opdracht is aanvaard (Zie Par. 15 en 82)

A115 De uitvoerbaarheid van het teruggeven van een beoordelingsopdracht kan afhankelijk zijn van de fase van voltooiing van de opdracht op het moment dat het management de beperking in reikwijdte oplegt. Indien de accountant de beoordeling grotendeels heeft voltooid, kan de accountant ervoor kiezen om:

- de beoordeling voor zover als mogelijk is te voltooien;
- een onthouding van een conclusie te formuleren; en
- de beperking in de reikwijdte toe te lichten in de paragraaf in de verklaring die de onthouding van een conclusie onderbouwt.

A116 In bepaalde omstandigheden kan het teruggeven van de opdracht niet mogelijk zijn indien van de accountant door wet- of regelgeving wordt vereist om de opdracht voort te zetten. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn voor een accountant die is aangewezen om de financiële overzichten van een entiteit in de publieke sector te beoordelen. Het kan tevens het geval zijn in rechtsgebieden waar de accountant is aangewezen om de financiële overzichten te beoordelen die een bepaalde verslagperiode omvatten, of benoemd is voor een bepaalde verslagperiode en hij de opdracht niet mag teruggeven voordat de beoordeling van die financiële overzichten is voltooid of respectievelijk voor het einde van die verslagperiode. De accountant kan het tevens noodzakelijk achten om een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de beoordelingsverklaring op te nemen om uit te leggen waarom het voor de accountant niet mogelijk is om de opdracht terug te geven.

Communicatie met regelgevers of de eigenaren van de entiteit

A117 Wanneer de accountant concludeert dat het teruggeven van de opdracht noodzakelijk is

vanwege een beperking in de reikwijdte kan er voor de accountant een professionele, wettelijke of regelgevende vereiste bestaan om aangelegenheden op het gebied van teruggave van de opdracht aan regelgevers of eigenaren van de entiteit te communiceren.

De beoordelingsverklaring (Zie Par. 86–92)

A118 De schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen die zijn uitgebracht in hard copy als verklaringen die op elektronische wijze uit zijn gebracht.

Elementen van de beoordelingsverklaring (Zie Par. 86)

A119 Een titel die aangeeft dat de verklaring de verklaring van een onafhankelijke accountant betreft, bijvoorbeeld ‘beoordelingsverklaring van de onafhankelijke accountant’ bevestigt dat de accountant heeft voldaan aan alle onafhankelijkheidsvoorschriften en onderscheidt derhalve de verklaring van de onafhankelijke accountant van de rapporten die door anderen zijn uitgegeven.

A120 Wet- of regelgeving kan specificeren aan wie de beoordelingsverklaring moet worden geadresseerd in dat specifieke rechtsgebied. De beoordelingsverklaring is doorgaans geadresseerd aan hen voor wie de verklaring is opgesteld, vaak zijn dat of de aandeelhouders of de met governance belaste personen van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden beoordeeld.

A121 Wanneer de accountant zich ervan bewust is dat de financiële overzichten die beoordeeld zijn zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarrapport, kan de accountant overwegen, indien de vorm van de presentatie dit toestaat, de paginanummers waarop de financiële informatie wordt gepresenteerd te identificeren. Dit ondersteunt de gebruikers in het identificeren van de financiële overzichten waarop de beoordelingsverklaring betrekking heeft.

De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten (Zie Par. 86 d)

A122 De vereiste van deze Standaard dat de accountant de overeenstemming van het management moet verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt, zowel in relatie tot het opstellen van de financiële overzichten als in relatie tot de beoordelingsopdracht, is essentieel voor het uitvoeren van de beoordeling en de rapportage over de opdracht. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de beoordelingsverklaring verschaft context aan de lezers van de beoordelingsverklaring over de verantwoordelijkheden van het management zoals deze zich verhouden tot de uitgevoerde beoordelingsopdracht.

A123 De beoordelingsverklaring hoeft niet specifiek te verwijzen naar ‘het management’ maar kan in plaats daarvan verwijzen naar de term die in de context van het juridisch stelsel gepast is in dat bepaalde rechtsgebied. In sommige rechtsgebieden kan de passende referentie de met governance belaste personen van de entiteit zijn.

A124 Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin het voor de accountant passend is om de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management zoals in deze Standaard staat beschreven uit te breiden. Dit om aanvullende verantwoordelijkheden weer te geven die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in de context van een rechtsgebied, of als gevolg van het soort entiteit.

A125 In bepaalde rechtsgebieden is het mogelijk dat wet- of regelgeving die de verantwoordelijkheden van het management voorschrijft op specifieke wijze verwijst naar een verantwoordelijkheid voor het adequaat zijn van de administratie en vastleggingen of administratieve systeem. Omdat de administratie, vastleggingen of systemen een integraal onderdeel van interne beheersing zijn, maakt deze Standaard geen gebruik van deze beschrijvingen of verwijst zij hier niet specifiek naar.

De verantwoordelijkheid van de accountant (Zie Par. 86 f)

A126 De beoordelingsverklaring vermeldt dat de verantwoordelijkheid van de accountant ligt bij het tot uitdrukking brengen van een conclusie over de financiële overzichten op basis van de uitgevoerde beoordeling. Dit gebeurt om de verantwoordelijkheid van de accountant te laten contrasteren met de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.

Verwijzing naar de standaarden (Zie Par. 86 f)

A127 De verwijzing naar de standaarden die door de accountant worden gehanteerd voor de beoordeling maakt de gebruikers van de beoordelingsverklaring duidelijk dat de beoordeling is uitgevoerd in overeenstemming met vastgestelde standaarden.

Communicatie van de aard van een beoordeling van financiële overzichten (Zie Par. 86 g)

A128 De beschrijving van de aard van een beoordelingsopdracht in de beoordelingsverklaring legt de reikwijdte en beperkingen uit van de opdracht die ten behoeve van de lezers van de verklaring is uitgevoerd. Deze uitleg verduidelijkt, om twijfel te voorkomen, dat de beoordeling geen controle betreft en dat de accountant derhalve geen controleoordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt.

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de wijze waarop dit de conclusie van de accountant kan beïnvloeden (Zie Par. 86 i en ii)

A129 De identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de conclusie van de accountant is bedoeld om de gebruikers van de beoordelingsverklaring te wijzen op de context waarin die conclusie tot uitdrukking is gebracht. Het is niet bedoeld om de evaluatie zoals vereist op grond van paragraaf 30(a) in te perken. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt aangegeven in termen als:
'... in overeenstemming met International Financial Reporting Standards'; of
'... in overeenstemming met de in Rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes ...'.

A130 Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving standaarden voor financiële verslaggeving en wettelijke of regelgevende vereisten omvat, wordt het stelsel aangegeven in termen als '... overeenkomstig International Financial Reporting Standards en de door de vennootschapswet van Rechtsgebied X gestelde eisen'.

Paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing wanneer de conclusie is aangepast (Zie Par. 85 h, ii)

A131 Een afkeurende conclusie of een onthouding van een conclusie die gebaseerd is op een specifieke aangelegenheid die beschreven wordt in de paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing, rechtvaardigt niet het weglaten van een beschrijving van overige geïdentificeerde aangelegenheden die anders een aanpassing van de conclusie van de accountant zouden hebben vereist. In dergelijke gevallen kan de toelichting van dergelijke overige aangelegenheden waarvan de accountant zich bewust is, relevant zijn voor gebruikers van de financiële overzichten.

Ondertekening door de accountant (Zie Par. 86 l)

A132 De ondertekening van de accountant is uit naam van het kantoor van de accountant óf de persoonlijke naam van de individuele accountant, of beiden, naar gelang wat gepast is in het betreffende rechtsgebied. Naast de ondertekening van de accountant kan van de accountant in bepaalde rechtsgebieden worden vereist om een verklaring op te nemen in de beoordelingsverklaring over beroepsaanduiding of -erkenning door de passende instantie die in dat rechtsgebied de vergunningen heeft verstrekt.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden (Zie Par. 88)

A133 De financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kunnen gebruikt worden voor andere doeleinden dan die waarvoor zij waren bedoeld. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld van bepaalde entiteiten vereisen om de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden openbaar te maken. Om misverstanden te voorkomen is het van belang dat de accountant de gebruikers van de beoordelingsverklaring erop attendeert dat de financiële overzichten in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden zijn opgesteld en derhalve niet geschikt kunnen zijn voor een ander doel.

Beperking van verspreiding of gebruik

A134 Het is onder deze Standaard vereist om de lezer van de beoordelingsverklaring erop te attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld door gebruik te maken van een stelsel voor bijzondere doeleinden. Daarnaast kan de accountant overwegen of het gepast is om aan te geven dat de beoordelingsverklaring alleen bedoeld is voor specifieke gebruikers. Afhankelijk van de wet- of regelgeving van het betreffende rechtsgebied kan dit worden bereikt door een beperking op de verspreiding of het gebruik van de beoordelingsverklaring op te leggen. In deze omstandigheden kan de paragraaf waarin de lezer alert wordt gemaakt op het gebruik van een stelsel voor bijzondere doeleinden worden uitgebreid met deze overige aangelegenheden en kan de titel dienovereenkomstig worden aangepast.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden (Zie Par. 91)

A135 In sommige rechtsgebieden kan de accountant aanvullende verantwoordelijkheden hebben om te rapporteren over overige aangelegenheden die aanvullend zijn op de verantwoordelijkheid van de accountant onder deze Standaard. De accountant kan bijvoorbeeld worden gevraagd om te rapporteren over bepaalde aangelegenheden indien deze tijdens het verloop van de beoordeling van de financiële overzichten onder de aandacht van de accountant komen. Aan de andere kant kan de accountant worden gevraagd om aanvullende gespecificeerde werkzaamheden uit te voeren en hierover te rapporteren of om een conclusie tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden zoals het adequaat zijn van de administratie en vastleggingen. Standaarden betreffende opdrachten om in het specifieke rechtsgebied financiële overzichten te beoordelen kunnen leidraden verschaffen voor de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot specifieke aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden in dat rechtsgebied.

A136 In sommige gevallen is het mogelijk dat de relevante wet- of regelgeving vereist of toestaat dat de accountant rapporteert over deze overige verantwoordelijkheden in de beoordelingsverklaring over de financiële overzichten. In andere gevallen kan het vereist of toegestaan zijn dat de accountant daarover in een afzonderlijke rapportage rapporteert.

A137 Deze overige rapporteringsverantwoordelijkheden worden in een aparte sectie van de beoordelingsverklaring behandeld om deze duidelijk te onderscheiden van de verantwoordelijkheid van de accountant onder deze Standaard te rapporteren over de financiële overzichten. Waar relevant kan deze sectie subtitels bevatten die de inhoud van de paragraaf inzake overige rapporteringsverantwoordelijkheden beschrijven. In sommige rechtsgebieden kunnen de aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden worden behandeld in een rapport dat losstaat van de beoordelingsverklaring dat voor de beoordeling van de financiële overzichten is verschaft.

Datum van de beoordelingsverklaring (Zie Par. 86k en 92)

A138 De datum van de beoordelingsverklaring informeert de gebruikers van de beoordelingsverklaring dat de accountant de invloed van gebeurtenissen en transacties in overweging heeft genomen waarvan hij zich bewust werd en die hebben plaatsgevonden tot op die datum.

A139 De conclusie van de accountant wordt verschaft over de financiële overzichten en de financiële overzichten vallen onder de verantwoordelijkheid van het management. De accountant verkeert niet in de positie om te concluderen dat voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen totdat de accountant zich ervan heeft vergewist dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld en het management de verantwoordelijkheid hiervoor op zich heeft genomen.

A140 In sommige rechtsgebieden identificeert wet- of regelgeving de individuen of instanties (bijvoorbeeld de bestuurders) die verantwoordelijk zijn voor het concluderen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen inclusief de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld, en specificeert tevens het noodzakelijke goedkeuringsproces. In dergelijke gevallen wordt assurance-informatie verkregen die deze goedkeuring aantoont vóór het dateren van de verklaring betreffende de financiële overzichten. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces evenwel niet voorgeschreven in wet- of regelgeving. In dergelijke gevallen worden de procedures die de entiteit volgt bij het opstellen en voltooien van haar financiële overzichten met het oog op haar management- en governancestructuren in overweging genomen. Dit om de individuen of de instantie te identificeren die de bevoegdheid hebben om te concluderen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen inclusief de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld. In bepaalde gevallen kan de wet- of regelgeving het punt in het proces van verslaggeving over de financiële overzichten aanduiden waarop verwacht wordt dat de beoordeling is afgerond.

A141 In bepaalde rechtsgebieden is de uiteindelijke goedkeuring door de aandeelhouders van de financiële overzichten vereist voordat de financiële overzichten openbaar worden gemaakt. In deze rechtsgebieden is de uiteindelijke goedkeuring door de aandeelhouders niet noodzakelijk voor de accountant om een conclusie te kunnen vormen over de financiële overzichten. De datum van goedkeuring van de financiële overzichten in het kader van deze Standaard is de eerdere datum waarop:

- degenen met de erkende bevoegdheid bepalen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld; en
- dat degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij daarvoor verantwoordelijk zijn.

Beoordelingsverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving (Zie Par. 34–35 en 86)

A142 Consistentie in de beoordelingsverklaring, wanneer de beoordeling overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd, bevordert de geloofwaardigheid in de wereldwijde markt door het gemakkelijker identificeerbaar maken van die beoordelingen van financiële overzichten die werden uitgevoerd in overeenstemming met wereldwijd erkende standaarden. De beoordelingsverklaring kan naar deze Standaard verwijzen wanneer de verschillen tussen de wettelijke of regelgevende vereisten en deze Standaard alleen betrekking hebben op de lay-out of formulering van de beoordelingsverklaring en de verklaring tenminste voldoet aan de vereisten van alinea 86 van deze Standaard. Dienovereenkomstig wordt in dergelijke omstandigheden verwacht dat de accountant de vereisten van deze Standaard heeft nageleefd, zelfs wanneer de in de beoordelingsverklaring gebruikte lay-out en bewoordingen worden voorgeschreven door wettelijke of regelgevende verslaggevingsvereisten. In het geval de specifieke vereisten in een bepaald rechtsgebied niet conflicteren met deze Standaard, vormt het aannemen van de lay-out en bewoordingen die in deze Standaard worden gebruikt een hulpmiddel voor gebruikers van de beoordelingsverklaring om de gemakkelijker de beoordelingsverklaring te herkennen als een verklaring betreffende een beoordeling van financiële overzichten die overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd. Omstandigheden waar wet- of regelgeving de lay-out of bewoordingen van de beoordelingsverklaring voorschrijft in termen die aanzienlijk afwijken van de vereisten van deze Standaard, worden in de vereisten van deze Standaard op het gebied van opdrachtaanvaarding van beoordelingsopdrachten en in voortzetten van cliëntrelaties geadresseerd.

Beoordelingsverklaring voor beoordelingen die zijn uitgevoerd overeenkomstig zowel andere standaarden als de NV COS (Zie Par. 86 f)

A143 Wanneer, ter aanvulling op het naleven van de vereisten van deze Standaard uit de NV COS, de accountant tevens andere standaarden naleeft, kan de verklaring verwijzen naar de beoordeling die overeenkomstig deze Standaard en andere standaarden is uitgevoerd voor opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten. Een verwijzing naar zowel deze Standaard als naar andere standaarden is echter niet passend als er een conflict bestaat tussen de vereisten van deze Standaard en die in andere standaarden, die de accountant ertoe zou brengen om een andere conclusie te vormen of om geen paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen die, in de bijzondere omstandigheden, door deze Standaard vereist is. In een dergelijk geval verwijzen de beoordelingsverklaringen alleen naar de relevante standaarden (deze Standaard of andere standaarden) in overeenstemming waarmee de beoordelingsverklaring is opgesteld.

Voorbeelden van verklaringen (Zie Par. 86)

A144 Bijlage 2 van deze Standaard bevat voorbeelden van beoordelingsverklaringen voor een beoordeling van financiële overzichten waarin de verslaggevingsvereisten van deze Standaard zijn opgenomen.

Documentatie

Tijdigheid van opdrachtdocumentatie (Zie Par. 93)

A145 Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing vereist van de kantoren dat zij beleidslijnen en procedures vaststellen voor het tijdig voltooien van de samenstelling van opdrachtdossiers[570].

Bijlage 1: Voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten (Zie Par. A56)

Voor een voorbeeldtekst van een opdrachtbevestiging bij een beoordelingsopdracht wordt verwezen naar HRA deel 3.

[570] Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier moet worden afgerond, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van de verklaring (gelijk aan de periode die geldt voor controledossiers zoals gesuggereerd in Standaard 230, paragraafA21).



Bijlage 2: Voorbeeld van beoordelingsverklaringen (Zie Par. A144)

Voor voorbeeldteksten van beoordelingsverklaringen betreffende financiële overzichten voor algemene doeleinden wordt verwezen naar HRA deel 3.

2410 Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit

Inleiding

1 Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot beoordeling van tussentijdse financiële informatie van een controlecliënt, omtrent de werkzaamheden die de accountant bij een dergelijke beoordelingsopdracht verricht en omtrent de vorm en inhoud van de verklaring.

2 In het kader van deze Standaard wordt onder 'tussentijdse financiële informatie' verstaan: financiële informatie die wordt opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving[571] in de vorm van volledige of verkorte set van financiële overzichten over een periode die korter is dan de verslagperiode van de entiteit.

3 **Een accountant die de opdracht heeft aanvaard om tussentijdse financiële informatie van een entiteit te beoordelen, dient zich bij de uitvoering van deze opdracht te baseren op deze Standaard.** Door zijn controle van de jaarrekening verkrijgt de accountant kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van haar interne beheersing. Wanneer de accountant de opdracht heeft aanvaard tussentijdse financiële informatie te beoordelen, actualiseert hij zijn kennis door de inlichtingen die hij tijdens de beoordeling inwint, terwijl zijn kennis van de entiteit hem helpt bij het bepalen van de aard en omvang van de in te winnen inlichtingen, de te verrichten cijferanalyses en de andere uit te voeren beoordelingswerkzaamheden. Een accountant die de opdracht heeft aanvaard tussentijdse financiële informatie te beoordelen van een entiteit waarvan hij niet de financiële overzichten controleert, houdt zich bij zijn beoordelingswerkzaamheden aan Standaard 2400, *Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten*. Aangezien de accountant in deze omstandigheden doorgaans niet beschikt over dezelfde diepgaande kennis van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, als de controlerend accountant van de entiteit, is de beoordelend accountant genoodzaakt inlichtingen in te winnen en andere werkzaamheden uit te voeren teneinde de doelstelling van de beoordelingsopdracht te kunnen verwezenlijken.

3A Deze Standaard heeft betrekking op de beoordeling van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit. Voorts is deze Standaard voor zover relevant van toepassing op een opdracht tot beoordeling van historische financiële informatie anders dan tussentijdse financiële informatie welke wordt uitgevoerd door de accountant van de entiteit. In deze situatie kan de Standaard, indien noodzakelijk geacht, worden aangepast aan de feitelijke omstandigheden.

Algemene uitgangspunten voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie

4 **De accountant dient te voldoen aan de ethische normen die van toepassing zijn op de controle van de jaarlijkse financiële overzichten van de entiteit.** Deze ethische normen stellen eisen aan de professionele verantwoordelijkheid van de accountant op de volgende gebieden: onafhankelijkheid, integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding, professioneel gedrag en vaktechnische normen.

5 **De accountant dient voor de individuele opdracht relevante procedures voor kwaliteitsbeheersing te volgen.** De aspecten van kwaliteitsbeheersing die van toepassing zijn op een individuele opdracht omvatten: de verantwoordelijkheid van het bestuur voor de kwaliteit van de opdracht, ethische normen, het aanvaarden en voortzetten van de relatie met de opdrachtgever en van specifieke opdrachten, de samenstelling van opdrachtteams, de uitvoering van de opdracht en de bewaking daarvan.

6 **De accountant dient de beoordeling te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling en te onderkennen dat zich omstandigheden kunnen voordoen die ertoe leiden dat de tussentijdse financiële informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat.** Een professioneel-kritische instelling houdt in dat de accountant de deugdelijkheid van de verkregen informatie aan een kritische beoordeling onderwerpt en daarop niet blindelings vertrouwt en dat hij alert is op informatie die in tegenspraak is met of vragen oproept over de betrouwbaarheid van de documentatie of de voorstelling van zaken door het bestuur van de entiteit.

Doel van een opdracht tot het beoordelen van tussentijdse financiële informatie

7 Een opdracht tot het beoordelen van tussentijdse financiële informatie heeft tot doel de accountant in staat te stellen een conclusie te formuleren dat hem, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de tussentijdse financiële

---

[571] Bijvoorbeeld de door de International Accounting Standards Board gepubliceerde *International Financial Reporting Standards*.

informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. De accountant wint inlichtingen in en voert cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uit teneinde het risico van het formuleren van een onjuiste conclusie, wanneer de tussentijdse financiële informatie een afwijking van materieel belang bevat, tot een beperkt niveau te reduceren.

8 Een beoordeling van tussentijdse financiële informatie heeft duidelijk een ander doel dan een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle. Een beoordeling van tussentijdse financiële informatie biedt geen basis voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel dat de tussentijdse financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving een getrouw beeld geeft.

9 Een beoordeling is, in tegenstelling tot een controle, niet gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de tussentijdse financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat. Een beoordeling bestaat uit het inwinnen van inlichtingen, met name bij de voor financiën en de verslaggeving verantwoordelijke personen, en worden cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uitgevoerd. Een beoordeling kan belangrijke omstandigheden die van invloed zijn op de tussentijdse financiële informatie ter kennis van de accountant brengen, maar verschaft niet alle controle-informatie die voor een controle vereist is.

Overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden

10 **De accountant en de opdrachtgever dienen de opdrachtvoorwaarden overeen te komen.**

11 De overeengekomen opdrachtvoorwaarden worden doorgaans vastgelegd in een schriftelijke opdrachtbevestiging. Een opdrachtbevestiging helpt misverstanden te voorkomen over de aard van de opdracht en met name over het doel en de reikwijdte van de beoordeling, de verantwoordelijkheden van het bestuur en van de accountant, de te verkrijgen mate van zekerheid en de aard en vorm van de verklaring. Een opdrachtbevestiging bevat doorgaans de volgende elementen:

- het doel van de beoordeling van tussentijdse financiële informatie;
- de reikwijdte van de beoordeling;
- de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor de tussentijdse financiële informatie;
- de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor het invoeren en in stand houden van effectieve interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor het opstellen van tussentijdse financiële informatie;
- de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit om de accountant vrije toegang te verlenen tot alle financiële vastleggingen en daaraan gerelateerde informatie;
- de toezegging van het bestuur van de entiteit dat alle mondelinge informatie die tijdens de beoordeling wordt verstrekt, alsmede alle impliciet in de documentatie en vastleggingen aanwezige informatie, schriftelijk zal worden bevestigd;
- een voorbeeld van de vorm en inhoud van de beoordelingsverklaring die naar verwachting zal worden gegeven, inclusief de naam van de geadresseerde;
- de toezegging van het bestuur van de entiteit om de beoordelingsverklaring op te nemen in alle documenten die de tussentijdse financiële informatie bevatten en waarin wordt aangegeven dat deze informatie door de accountant van de entiteit is beoordeeld.

De opdrachtvoorwaarden voor een beoordeling van tussentijdse financiële informatie kunnen worden gecombineerd met de opdrachtvoorwaarden voor de controle van de jaarrekening.

Uit te voeren werkzaamheden bij het beoordelen van tussentijdse financiële informatie

Kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne behersingsmaatregelen

12 **De accountant dient te beschikken over kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen. Met betrekking tot het opstellen van zowel tussentijdse financiële informatie als de jaarrekening dient deze kennis voldoende te zijn om de opdracht zo te plannen en uit te voeren dat de accountant:**

a. **de aard en mate van waarschijnlijkheid kan bepalen van een mogelijke afwijking van materieel belang; en**
b. **de in te winnen inlichtingen en uit te voeren cijferanalyses en andere werkzaamheden kan bepalen op basis waarvan hij verklaart of hem omstandigheden ter kennis zijn gekomen op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.**

13 Zoals gesteld in Standaard 315, ‘Het onderkennen en inschatten van de risico’s van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving’, beschikt een accountant die de financiële overzichten van een entiteit gedurende een of meer boekjaren heeft gecontroleerd, over voldoende kennis van de entiteit en haar omgeving (met

inbegrip van de voor de totstandkoming van de jaarrekening relevante aspecten van de interne beheersing) om de controle te kunnen uitvoeren. Bij de planning van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie actualiseert de accountant deze kennis. De accountant verkrijgt tevens voldoende kennis van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van tussentijdse financiële informatie omdat deze mogelijk verschillen van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening.

14 De accountant gebruikt zijn kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van haar interne beheersing om te bepalen welke inlichtingen moeten worden ingewonnen en welke cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden moeten worden uitgevoerd en om te bepalen op welke specifieke gebeurtenissen, transacties of beweringen de in te winnen inlichtingen zich zullen richten, de cijferanalyses of andere beoordelingswerkzaamheden.

15 De accountant voert doorgaans de volgende werkzaamheden uit om zijn kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van haar interne beheersing te actualiseren:

- kennisnemen, voor zover nodig, van het dossier van de jaarrekeningcontrole van het voorgaande jaar, van de eerdere beoordelingen van tussentijdse financiële informatie in de lopende verslagperiode en van eerdere beoordelingen in dezelfde periode(n) in de vorige verslagperiode. Dit stelt hem in staat eventuele effecten hiervan op de tussentijdse financiële informatie over de onderhavige periode te onderkennen;
- vaststellen welke risico's van materieel belang, inclusief het risico dat interne beheersingsmaatregelen door het bestuur van de entiteit terzijde worden gesteld, het voorgaande jaar bij controle van de financiële overzichten naar voren zijn gekomen;
- kennisnemen van de meest recente jaarrekening en vergelijkbare tussentijdse financiële informatie over een vergelijkbare vorige periode;
- op basis van algemeen aanvaarde grondslagen voor tussentijdse financiële verslaggeving het materialiteitsniveau van tussentijdse financiële informatie bepalen teneinde de aard en reikwijdte van de uit te voeren werkzaamheden en de gevolgen van een afwijking te kunnen vaststellen;
- de aard vaststellen van eventuele gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang en geconstateerde doch niet gecorrigeerde, niet-materiële afwijkingen in de financiële overzichten van het vorige jaar;
- bepalen of zich eerder belangrijke zaken met betrekking tot de verslaglegging en verantwoording hebben voorgedaan die ook nu nog van invloed zijn, zoals materiële tekortkomingen in de interne beheersing;
- de uitkomsten doornemen van controlewerkzaamheden die eventueel zijn uitgevoerd met betrekking tot financiële overzichten over de lopende verslagperiode;
- beoordelen van de uitkomsten van een eventuele controle van de interne accountantsfunctie en de naar aanleiding daarvan door het bestuur getroffen maatregelen beoordelen;
- inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent haar inschatting van het risico dat de tussentijdse financiële informatie een afwijking van materieel belang bevat als gevolg van fraude;
- inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent de effecten van veranderingen in de bedrijfsactiviteiten;
- inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent belangrijke wijzigingen van de interne beheersingsmaatregelen en de mogelijke effecten daarvan op het opstellen van de tussentijdse financiële informatie;
- inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent het voor het opstellen van de tussentijdse financiële informatie gevolgde proces en de betrouwbaarheid van de onderliggende administratie waarop de tussentijdse financiële informatie is afgestemd of aangesloten.

16 De accountant bepaalt de aard van eventuele beoordelingswerkzaamheden die bij andere onderdelen van de entiteit moeten worden uitgevoerd en deelt deze zo nodig mede aan andere bij de beoordeling betrokken accountants. Daarbij wordt rekening gehouden met factoren als de materialiteit van en het risico van een afwijking in de tussentijdse financiële informatie van organisatieonderdelen, alsmede met de mate waarin de interne beheersing over het opstellen van tussentijdse financiële informatie gecentraliseerd dan wel gedecentraliseerd is.

17 **Een recent benoemde accountant die nog geen jaarrekeningcontrole overeenkomstig de Standaarden heeft uitgevoerd, dient voor de planning en uitvoering van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie kennis te verwerven van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van zowel de jaarrekening als de tussentijdse financiële informatie.**

18 Deze kennis stelt de accountant in staat gericht de inlichtingen in te winnen en cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uit te voeren die nodig zijn voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie overeenkomstig deze Standaard voor beoordelingsopdrachten. Om zich deze kennis eigen te maken, zal de accountant doorgaans inlichtingen inwinnen bij de vorige accountant en, waar uitvoerbaar, het dossier reviewen dat de vorige accountant heeft aangelegd over de jaarrekeningcontrole van het vorige jaar en over eventuele tussentijdse financiële informatie over het lopende boekjaar die door de vorige accountant zijn beoordeeld. Daarbij overweegt de accountant met name de volgende aspecten: de aard van eventuele

gecorrigeerde onjuistheden en door de vorige accountant geaggregeerde, niet-gecorrigeerde onjuistheden, eventuele significante risico's, waaronder het risico dat interne beheersingsmaatregelen door het bestuur van de entiteit terzijde worden gesteld, alsmede aangelegenheden waarover gerapporteerd moet worden die mogelijk nog steeds van invloed zijn, zoals materiële tekortkomingen in de interne beheersing.

Inlichtingen, cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden

19 **De accountant dient inlichtingen in te winnen, met name bij personen die verantwoordelijk zijn voor aangelegenheden op het gebied van financiën en verslaggeving, en cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uit te voeren op basis waarvan hij kan verklaren of hem iets ter kennis is gekomen op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.**

20 Een beoordeling omvat doorgaans geen toetsing van de administratie door middel van inspectie, waarneming ter plaatse of bevestigingen van derden. De werkzaamheden voor het uitvoeren van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie beperken zich eerder tot het inwinnen van inlichtingen, met name bij personen die verantwoordelijk zijn voor aangelegenheden op het gebied van financiën en verslaggeving, en het uitvoeren van cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden dan dat zij gericht zijn op het verkrijgen van overtuigende informatie met betrekking tot significante verslaggevingsaangelegenheden aangaande de tussentijdse financiële informatie. De aard en omvang van de in te winnen inlichtingen en uit te voeren cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden worden mede bepaald door de bij de accountant aanwezige kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen, de uitkomsten van de risico-inschattingen met betrekking tot de vorige controle en het door de accountant ingeschatte materialiteitsniveau met betrekking tot de tussentijdse financiële informatie.

21 De accountant voert doorgaans de volgende werkzaamheden uit:

- het doorlezen van de notulen van vergaderingen van aandeelhouders, de organen belast met governance en andere relevante commissies ter bepaling van aangelegenheden die van invloed zouden kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie, alsmede het inwinnen van inlichtingen over aangelegenheden die op vergaderingen zijn besproken waarvan geen notulen beschikbaar zijn en die van invloed zouden kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie;
- het bepalen van de eventuele effecten van aangelegenheden die bij de vorige accountantscontrole of eerdere beoordelingen hebben geleid tot een aanpassing in de formulering van de accountants- of beoordelingsverklaring, tot correcties of tot niet-gecorrigeerde afwijkingen;
- het zo nodig onderhouden van contact met andere accountants die belast zijn met de beoordeling van tussentijdse financiële informatie van belangrijke (groeps)onderdelen van de entiteit;
- het inwinnen van inlichtingen bij de personen die binnen het bestuur van de entiteit verantwoordelijk zijn voor financiën en verslaggeving en, voor zover van toepassing, bij anderen omtrent de volgende onderwerpen:
  - of de tussentijdse financiële informatie is opgesteld en gepresenteerd overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;
  - of zich wijzigingen hebben voorgedaan in de grondslagen voor de financiële verslaggeving of in de toepassing daarvan;
  - of nieuwe transacties de toepassing van nieuwe grondslagen voor de financiële verslaggeving noodzakelijk hebben gemaakt;
  - of de tussentijdse financiële informatie bekende niet gecorrigeerde afwijkingen bevat;
  - ongebruikelijke of complexe situaties die van invloed kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie, zoals bedrijfsovernames of afstoting van bedrijfsonderdelen;
  - belangrijke aannames in verband met de waardering van activa, verplichtingen en andere vermogensbestanddelen die tegen reële waarde zijn opgenomen en de mate waarin het bestuur van plan en in staat is namens de entiteit bepaalde handelwijzen uit te voeren;
  - of transacties tussen verbonden partijen op de juiste wijze zijn verwerkt en toegelicht in de tussentijdse financiële informatie;
  - belangrijke wijzigingen in financiële en contractuele verplichtingen;
  - belangrijke wijzigingen in de voorwaardelijke verplichtingen, waaronder begrepen verplichtingen in verband met juridische geschillen en claims;
  - de naleving van kredietvoorwaarden;
  - aangelegenheden waarover tijdens het uitvoeren van de beoordelingswerkzaamheden vragen zijn gerezen;
  - significante transacties die hebben plaatsgevonden in de laatste paar dagen van de periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft, of in de eerste paar dagen van de daaropvolgende periode;
  - kennis over eventuele gevallen van fraude of vermoedens van fraude die gevolgen hebben voor de entiteit waarbij betrokken zijn:

    - het bestuur;
    - medewerkers die een belangrijke functie vervullen binnen het interne beheersingssysteem, of belang kan zijn;
    - anderen, in het geval dat de fraude van materieel kan zijn voor de tussentijdse financiële informatie.
  - kennis over eventuele beschuldigingen van fraude of vermoedens van fraude die van invloed zijn op de tussentijdse financiële informatie van de entiteit en die door medewerkers, oud-medewerkers, analisten, toezichthouders of anderen zijn geuit;
  - kennis over gevallen waarin wet- en regelgeving daadwerkelijk of mogelijk niet is nageleefd en die van materieel belang voor de tussentijdse financiële informatie kunnen zijn.
- het uitvoeren van cijferanalyses op de tussentijdse financiële informatie ter beoordeling van verhoudingen en afzonderlijke posten die ongebruikelijk lijken of duiden op een afwijking van materieel belang in de tussentijdse financiële informatie. Bij een cijferanalyse valt bijvoorbeeld te denken aan ratioanalyses en statistische technieken als trend- of regressieanalyse. Deze kunnen handmatig of met behulp van de computer worden uitgevoerd;
- het doornemen van de door het bestuur opgestelde tussentijdse financiële informatie en het bepalen of hem omstandigheden bekend zijn die erop duiden dat de tussentijdse financiële informatie niet ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is opgesteld.

22 De accountant kan een groot aantal van zijn beoordelingswerkzaamheden uitvoeren voorafgaande aan of tegelijk met het opstellen van de tussentijdse financiële informatie door de entiteit. Zo kan het voor de accountant bijvoorbeeld praktisch zijn om zijn kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen te actualiseren en alvast de relevante notulen te lezen voordat de periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft is verstreken. Tevens kan hij, door bepaalde beoordelingswerkzaamheden vroeg in de periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft uit te voeren, significante aangelegenheden die van invloed zijn op de tussentijdse financiële informatie in een vroeg stadium onderkennen en in aanmerking nemen.

23 De accountant die de beoordeling van tussentijdse financiële informatie uitvoert is tevens belast met de controle van de jaarrekening van de entiteit. Omdat het voor de hand ligt en doelmatig is kan hij bepaalde controlewerkzaamheden tegelijk met de beoordeling van tussentijdse financiële informatie uitvoeren. Zo is informatie uit de notulen van bestuursvergaderingen die in verband met de beoordeling van de tussentijdse financiële informatie zijn doorgenomen, tevens bruikbaar bij de jaarrekeningcontrole. Voorts kan de accountant tijdens de tussentijdse beoordeling besluiten alvast controlewerkzaamheden uit te voeren die ook voor de controle van de jaarrekening nodig zijn, bijvoorbeeld het uitvoeren van de controle van significante of ongebruikelijke transacties die zich gedurende de verslagperiode hebben voorgedaan, zoals bedrijfsovernames, herstructureringen of transacties waarmee grote bedragen gemoeid zijn.

24 Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie vereist doorgaans geen bevestiging van de ingewonnen inlichtingen inzake juridische geschillen of claims. Het is daarom doorgaans niet nodig de juridisch adviseur van de entiteit een verzoek om inlichtingen te sturen. Direct contact met de juridisch adviseur kan echter toepasselijk zijn wanneer de accountant over informatie beschikt die erop duidt dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving en hij van mening is dat de juridisch adviseur over relevante informatie beschikt.

25 **De accountant dient informatie te verkrijgen dat de tussentijdse financiële informatie overeenkomt met of aansluit op de onderliggende administratie.** Hij kan deze verkrijgen door de tussentijdse financiële informatie af te stemmen:

a. op de financiële administratie, bijvoorbeeld op het grootboek of een consolidatiestaat die aansluit op de administratie; en
b. indien nodig op andere ondersteunende gegevens uit de administratie van de entiteit.

26 **De accountant dient door het inwinnen van inlichtingen te bepalen of het bestuur alle gebeurtenissen tot aan de datum van de beoordelingsverklaring heeft onderkend die een aanpassing van of een toelichting in de tussentijdse financiële informatie kunnen vereisen.** De accountant behoeft geen andere werkzaamheden uit te voeren om gebeurtenissen na de datum van de beoordelingsverklaring vast te stellen.

27 **De accountant dient door het inwinnen van inlichtingen te bepalen of het bestuur haar inschatting van de continuïteit van de entiteit heeft gewijzigd. Indien uit deze inlichtingen of uit andere beoordelingswerkzaamheden gebeurtenissen of omstandigheden blijken die aanleiding geven tot ernstige onzekerheid omtrent de continuïteit van de entiteit, dient de accountant:**

a. **bij het bestuur navraag te doen naar de geplande maatregelen in het licht van de gehanteerde continuïteitsveronderstelling, de haalbaarheid van deze plannen, en of het bestuur van mening is dat de resultaten van deze plannen tot verbetering van de situatie zullen leiden; en**
b. **te beoordelen of de in de tussentijdse financiële informatie gegeven toelichtingen omtrent deze aangelegenheden adequaat zijn.**

28 Gebeurtenissen of omstandigheden die leiden tot ernstige onzekerheid over de continuïteit van de entiteit kunnen reeds op de datum van de jaarrekening hebben bestaan, dan wel blijken uit bij het bestuur ingewonnen inlichtingen of bij de uitvoering van andere beoordelingswerkzaamheden. Wanneer de accountant beschikt over informatie omtrent dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden vraagt hij het bestuur welke maatregelen zij denkt te gaan nemen, zoals de verkoop van activa, het afsluiten van kredieten, schuldsanering, verlaging of uitstel van uitgaven of het aantrekken van extra vermogen. Voorts wint de accountant inlichtingen in over de haalbaarheid van de plannen van het bestuur en of zij van mening is dat de resultaten van deze plannen tot verbetering van de situatie zullen leiden. Het is doorgaans echter niet nodig dat de accountant bevestiging zoekt van de haalbaarheid van de plannen en of de resultaten van deze plannen tot verbetering van de situatie zullen leiden.

29 **Wanneer de accountant kennisneemt van een aangelegenheid die er toe leidt dat hij zich afvraagt of een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, dient hij aanvullende inlichtingen in te winnen of andere werkzaamheden uit te voeren die hem in staat stellen een conclusie te formuleren in de beoordelingsverklaring.** Als de door hem uitgevoerde beoordelingswerkzaamheden er bijvoorbeeld toe leiden dat de accountant zich afvraagt of een belangrijke verkooptransactie wel is verantwoord in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving voert hij zodanige aanvullende werkzaamheden uit dat zijn vragen afdoende zijn beantwoord. Zo kan hij de transactievoorwaarden bespreken met de voor marketing en administratie verantwoordelijke managers of kennisnemen van de verkoopovereenkomst.

Het evalueren van afwijkingen

30 **De accountant dient te evalueren of niet-gecorrigeerde afwijkingen waarvan hij kennis neemt, afzonderlijk of in totaal, van materieel belang zijn voor de tussentijdse financiële informatie.**

31 In tegenstelling tot een controleopdracht is een beoordeling niet gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de tussentijdse financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat. Afwijkingen die ter kennis van de accountant komen, waaronder ontoereikende toelichtingen, worden echter zowel afzonderlijk als in totaal geëvalueerd teneinde vast te stellen of een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie die in alle van materieel belang zijnde aspecten moet worden opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.

32 De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij de beoordeling van het materieel belang van eventuele afwijkingen die de entiteit niet heeft gecorrigeerd. De accountant schenkt daarbij aandacht aan de aard, de oorzaak en het bedrag van de afwijkingen, aan de vraag of zij zijn ontstaan in het voorgaande boekjaar of in de tussentijdse periode van het lopende boekjaar en aan het mogelijke effect dat de afwijkingen zouden kunnen hebben op de toekomstige tussentijdse of jaarlijkse perioden.

33 De accountant kan een minimumbedrag vaststellen en bepalen dat afwijkingen die betrekking hebben op een lager bedrag niet getotaliseerd behoeven te worden, omdat hij verwacht dat het totaal van dergelijke bedragen niet van materieel belang is voor de tussentijdse financiële informatie. De accountant houdt daarbij rekening met het feit dat bij het bepalen de materialiteit zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren een rol spelen en dat ook relatief geringe afwijkingen van materieel belang kunnen zijn voor de tussentijdse financiële informatie.

Bevestigingen van het bestuur

34 **De accountant dient schriftelijke bevestigingen van het bestuur van de entiteit te verkrijgen dat:**

a. **zij haar verantwoordelijkheid aanvaardt voor de opzet en implementatie van interne beheersingsmaatregelen bedoeld om fraude en het maken van fouten te voorkomen en te ontdekken;**

b. **de tussentijdse financiële informatie is opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;**

c. **zij van mening is dat de niet-gecorrigeerde afwijkingen die door de accountant bij diens beoordeling zijn getotaliseerd, noch afzonderlijk noch in totaal van materieel belang zijn voor de tussentijdse financiële informatie als geheel. Een overzicht van bedoelde posten is opgenomen in of gevoegd bij haar schriftelijke bevestigingen;**

d. **zij de accountant heeft geïnformeerd over alle belangrijke feiten met betrekking tot (vermoedens van) fraude die bij haar bekend zijn en die gevolgen voor de entiteit zouden kunnen hebben;**

e. **zij de accountant heeft geïnformeerd over de uitkomsten van haar inschatting van het risico**

dat de tussentijdse financiële informatie als gevolg van fraude een afwijkingen van materieel belang bevat;[572]

f. **zij de accountant heeft geïnformeerd over alle bekende of mogelijke gevallen waarin wetten, regels of voorschriften niet zijn nageleefd en de gevolgen daarvan bij het opstellen van de tussentijdse financiële informatie in aanmerking genomen moeten worden; en**

g. **zij de accountant heeft geïnformeerd over alle belangrijke gebeurtenissen die zich tussen de balansdatum en de datum van de beoordelingsverklaring hebben voorgedaan die een aanpassing van de tussentijdse financiële informatie nodig maken of in de toelichting moeten worden opgenomen.**

35 De accountant verkrijgt zo nodig aanvullende bevestigingen van het bestuur omtrent aangelegenheden die specifiek zijn voor de entiteit of de bedrijfstak waarin zij actief is.

De verantwoordelijkheid van de accountant voor additionele informatie

36 **De accountant dient kennis te nemen van de bij de tussentijdse financiële informatie gepresenteerde additionele informatie en te bepalen of er sprake is van materiële tegenstrijdigheden met de tussentijdse financiële informatie.** Indien de accountant een materiële tegenstrijdigheid ontdekt, overweegt hij of de tussentijdse financiële informatie dan wel de andere informatie moet worden gewijzigd. Indien een wijziging in de tussentijdse financiële informatie moet worden aangebracht en het bestuur van de entiteit deze weigert door te voeren beoordeelt de accountant wat de gevolgen van deze weigering zijn voor de af te geven beoordelingsverklaring. Indien de andere informatie moet worden gewijzigd en het bestuur van de entiteit deze weigert door te voeren overweegt de accountant in zijn beoordelingsverklaring een extra paragraaf op te nemen waarin hij de materiële tegenstrijdigheid beschrijft, of andere maatregelen te treffen, zoals het niet afgeven van een beoordelingsverklaring of het teruggeven van de opdracht. Zo zou het bestuur in de andere informatie een methode van winstbepaling kunnen hanteren die de financiële resultaten gunstiger voorstelt dan in de tussentijdse financiële informatie. Wanneer dergelijke cijfers buitengewoon prominent worden gepresenteerd, niet duidelijk worden toegelicht of niet duidelijk zijn aangesloten op de tussentijdse financiële informatie kan dit verwarrend en mogelijk misleidend zijn.

37 **Indien de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die erop wijst dat in de andere informatie sprake zou kunnen zijn van een materieel onjuiste voorstelling van zaken dient hij deze met het bestuur van de entiteit te bespreken.** Wanneer de accountant in het kader van zijn onderzoek naar materiële tegenstrijdigheden de andere informatie doorneemt kan het voorkomen dat hij daarin een materieel onjuiste voorstelling van zaken opmerkt (d.w.z. informatie die geen verband houdt met aangelegenheden in de tussentijdse financiële informatie en die onjuist is verantwoord of gepresenteerd). Wanneer hij deze aangelegenheid met het bestuur bespreekt beoordeelt hij de deugdelijkheid van de additionele informatie en de reactie van het bestuur op zijn verzoek om inlichtingen, of er een gegrond verschil van mening of beoordeling bestaat, en of hij het bestuur moet vragen een onafhankelijke deskundige in te schakelen om een oplossing te vinden voor de kennelijk materieel onjuiste voorstelling van zaken. Indien een materieel onjuiste voorstelling van zaken een wijziging noodzakelijk maakt en het bestuur deze weigert door te voeren overweegt de accountant passende maatregelen te nemen, zoals het informeren van de organen belast met governance en het verkrijgen van juridisch advies.

Communicatie

38 **Wanneer als gevolg van het uitvoeren van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie een aangelegenheid ter kennis van de accountant komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten moet worden opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, dient de accountant de leiding op het juiste bevoegdheidsniveau hierover zo spoedig mogelijk te informeren.**

39 **Wanneer het bestuur naar de mening van de accountant niet binnen een redelijke termijn op een juiste wijze reageert, dient de accountant de organen belast met governance te informeren.** Deze communicatie vindt zo snel mogelijk mondeling dan wel schriftelijk plaats. Bij zijn keuze voor mondelinge dan wel schriftelijke communicatie weegt de accountant factoren mee als de aard, de gevoeligheid en de significantie van de aangelegenheid waarover het overleg zal

---

[572] In paragraaf 17 van Standaard 240, *De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten* wordt uiteengezet dat de aard, reikwijdte en regelmaat van dergelijke risico-inschattingen van entiteit tot entiteit verschillen en dat het bestuur ofwel jaarlijks een uitgebreide risicoanalyse kan uitvoeren of dat dit in het kader van een voortdurend proces van risicobewaking kan geschieden. Voor zover de door het bestuur gedane mededelingen betrekking hebben op de tussentijdse financiële informatie zijn zij dan ook uitsluitend van toepassing op de situatie van de entiteit.

plaatsvinden en het tijdstip van het overleg. Wanneer de informatie mondeling wordt medegedeeld documenteert de accountant dit overleg.

40 **Wanneer de organen belast met governance naar de mening van de accountant niet binnen een redelijke termijn op een juiste wijze reageren, dient de accountant te overwegen:**
   a. **of hij de formulering van het oordeel in de verklaring zal aanpassen; of**
   b. **de mogelijkheid tot het teruggeven van de opdracht; en**
   c. **de mogelijkheid tot het beëindigen van de benoeming als controlerend accountant van de jaarrekening van de entiteit.**

41 **Wanneer als gevolg van het uitvoeren van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie een aangelegenheid ter kennis van de accountant komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat er sprake is van fraude of het niet naleven door de entiteit van wet- en regelgeving, dient de accountant de leiding op het juiste bevoegdheidsniveau hierover zo spoedig mogelijk te informeren.** Wat hiervoor het juiste bevoegdheidsniveau is wordt mede bepaald door de waarschijnlijkheid van samenspanning of de betrokkenheid van een lid van het bestuur. De accountant overweegt tevens of deze aangelegenheden aan de organen belast met governance gerapporteerd moeten worden en wat de gevolgen ervan zijn voor de beoordeling.

41A ***Indien de accountant bij de beoordelingsopdracht van tussentijdse financiële overzichten aanwijzingen van fraude en/of onwettig handelen ontdekt, dient hij met betrekking tot deze aanwijzingen overeenkomstig hetgeen in Standaard 240,*** **De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten** ***en Standaard 250,*** **Het in overweging nemen van de wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten** ***is voorgeschreven te handelen.*** *De accountant houdt hierbij rekening met de aard en reikwijdte van de opdracht.*

42 **De accountant dient de organen belast met governance te informeren over aangelegenheden die voortkomen uit de beoordeling van tussentijdse financiële informatie en die van belang zijn voor de governance van de entiteit.** Als gevolg van het uitvoeren van zijn beoordeling de tussentijdse financiële informatie kunnen de accountant aangelegenheden ter kennis komen die naar zijn mening zowel van belang als relevant zijn voor de organen belast met governance bij hun toezicht op het proces van financiële verslaggeving en het verstrekken van toelichtingen. De accountant informeert de organen belast met governance over dergelijke aangelegenheden.

Rapporteren over de aard, reikwijdte en uitkomsten van de beoordeling van tussentijdse financiële informatie

43 **De accountant dient een schriftelijke verklaring op te stellen die de volgende elementen bevat:**
   a. **een passend opschrift;**
   b. **een geadresseerde, zoals vereist door de omstandigheden van de opdracht;**
   c. **opgave van de tussentijdse financiële informatie waarop de beoordeling betrekking heeft, waaronder een opsomming van de titel van elk overzicht van de volledige of beknopte set van financiële overzichten en de datum en periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft;**
   d. **indien de tussentijdse financiële informatie een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bevat die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel van financiële verslaggeving dat een getrouwe weergave beoogt, een vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor het opstellen en de getrouwe weergave van de tussentijdse financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;**
   e. e. **in andere gevallen een vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor het opstellen en de weergave van de tussentijdse financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;**
   f. **een vermelding dat de accountant verantwoordelijk is voor het formuleren van een conclusie bij de tussentijdse financiële informatie op basis van de beoordeling;**
   g. **een vermelding dat de beoordeling van de tussentijdse financiële informatie is uitgevoerd in overeenstemming met Standaard 2410,** ***Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit*** **en een vermelding dat een dergelijke beoordeling bestaat uit het inwinnen van inlichtingen, met name bij personen die verantwoordelijk zijn voor financiën en verslaggeving, en het uitvoeren van cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden;**
   h. **een vermelding dat de reikwijdte van een beoordeling aanzienlijk geringer is dan die van een controle die is uitgevoerd in overeenstemming met Controlestandaarden en daarom de accountant niet in staat stelt zekerheid te verkrijgen dat hij kennis heeft genomen van alle aangelegenheden van materieel belang die bij een controle onderkend zouden worden, en dat om die reden geen accountantsverklaring wordt afgegeven;**
   i. **indien de tussentijdse financiële informatie een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bevat die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel van financiële verslaggeving dat een getrouwe weergave beoogt, een conclusie waarin wordt**

vermeld of de accountant iets ter kennis is gekomen dat erop wijst dat de tussentijdse financiële informatie geen getrouw beeld zou geven, of niet in alle aspecten van materieel belang in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is opgesteld (wanneer een ander stelsel van financiële verslaggeving is toegepast dan de International Financial Reporting Standards dient tevens te worden verwezen naar het land of rechtsgebied waarin deze grondslagen gelden); of

j. **in andere gevallen een conclusie waarin wordt vermeld of de accountant iets ter kennis is gekomen dat erop wijst dat de tussentijdse financiële informatie niet in alle aspecten van materieel belang in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is opgesteld (wanneer een ander stelsel van financiële verslaggeving is toegepast dan de International Financial Reporting Standards of een Nederlands verslaggevingstelsel dient tevens te worden verwezen naar het land of rechtsgebied waarin deze grondslagen gelden);**

k. **de datum van de verklaring;**

l. **het adres van de accountant;**

m. **de ondertekening door de accountant.**

44 In sommige rechtsgebieden kunnen wetten of regels inzake de beoordeling van tussentijdse financiële informatie bewoordingen voorschrijven voor de conclusie van de accountant die afwijken van de bewoordingen in paragraaf 43(i) of (j) van deze Standaard. Hoewel de accountant verplicht kan zijn voorgeschreven bewoordingen te gebruiken blijven zijn verantwoordelijkheden voor het bereiken van zijn conclusie zoals beschreven in deze Standaard voor beoordelingsopdrachten dezelfde.

Afwijking van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving

45 **Wanneer de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten wordt opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie af te geven.**

46 Indien de accountant aangelegenheden ter kennis komen die ertoe leiden dat hij van mening is dat de tussentijdse financiële informatie een afwijking van materieel belang bevat of kan bevatten doordat wordt afgeweken van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, en het bestuur de tussentijdse financiële informatie niet corrigeert, past de accountant de formulering van de beoordelingsverklaring aan. Met de aangepaste formulering beschrijft hij de aard van de afwijking en zo mogelijk de effecten ervan op de tussentijdse financiële informatie. Indien de informatie die de accountant nodig acht voor een adequate toelichting niet in de tussentijdse financiële informatie is opgenomen past de accountant de formulering van zijn beoordelingsverklaring aan en neemt hij de noodzakelijke informatie zo mogelijk in de beoordelingsverklaring op. Een aanpassing van de formulering van de beoordelingsverklaring houdt doorgaans in dat de accountant een toelichtende paragraaf opneemt in de beoordelingsverklaring en dat hij een conclusie met beperking afgeeft.

47 Indien het effect van de geconstateerde afwijking op de tussentijdse financiële informatie zodanig materieel en wezenlijk is voor de tussentijdse financiële informatie dat de accountant van mening is dat een conclusie met beperking het misleidende of onvolledige karakter van de tussentijdse financiële informatie onvoldoende uiteenzet geeft hij een afkeurende conclusie.

Beperkingen aan de uitvoering

48 Een beperking aan de uitvoering is voor de accountant in normale omstandigheden een belemmering om de beoordeling af te ronden.

49 **Wanneer de accountant niet in staat is de beoordeling af te ronden dient hij zijn redenen schriftelijk mede te delen aan het bestuur op het juiste bevoegdheidsniveau en aan de organen belast met governance en dient hij te overwegen of het in de omstandigheden gepast is een verklaring af te geven.**

Door het bestuur opgelegde beperking aan de uitvoering

50 De accountant weigert een opdracht tot het beoordelen van tussentijds financiële informatie te aanvaarden indien uit de omstandigheden waaronder de opdracht moet worden uitgevoerd van tevoren duidelijk blijkt dat hij niet in staat zal zijn de opdracht af te ronden omdat er een beperking in de beoordelingswerkzaamheden zal zijn die is opgelegd door het bestuur van de entiteit.

51 Indien het bestuur een beperking oplegt aan de uitvoering van een beoordeling nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard, verzoekt de accountant het bestuur de beperkingen weg te nemen. Wanneer het bestuur dit weigert is de accountant niet in staat de beoordeling af te ronden en een conclusie te formuleren. In die gevallen informeert de accountant het bestuur op het juiste

bevoegdheidsniveau en de organen belast met governance schriftelijk omtrent de redenen waarom de beoordeling niet kan worden afgerond. Indien echter de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten wordt opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, geeft hij hierover informatie conform de aanwijzingen in de paragrafen 38–40 van deze Standaard.

52 De accountant houdt verder rekening met zijn verplichtingen uit hoofde van wet- en regelgeving, waaronder met de vraag of hij de plicht heeft een verklaring af te geven. Indien deze verplichting bestaat onthoudt hij zich van een oordeel, en vermeldt hij in zijn beoordelingsverklaring de reden waarom de beoordeling niet kan worden afgerond. Indien echter de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie die in alle van materieel belang zijnde aspecten moet worden opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, vermeldt hij een dergelijke aangelegenheid eveneens in zijn verklaring.

Overige beperkingen aan de uitvoering

53 Een beperking aan de uitvoering kan voortvloeien uit andere omstandigheden dan een beperking aan de uitvoering die is opgelegd door het bestuur. In de laatstgenoemde omstandigheden is de accountant gewoonlijk niet in staat de beoordeling af te ronden en een conclusie te formuleren en vindt hij aanwijzingen in de paragrafen 51–52 van deze Standaard. In uitzonderlijke gevallen kan het echter voorkomen dat de beperkingen aan de uitvoering van de werkzaamheden van de accountant duidelijk slechts betrekking hebben op één of enkele specifieke aangelegenheden die weliswaar van materieel belang zijn, maar naar de mening van de accountant niet wezenlijk zijn voor de tussentijdse financiële informatie als geheel. In dergelijke gevallen past de accountant de formulering van zijn verklaring aan door te vermelden dat de beoordeling, met uitzondering van de aangelegenheid die is beschreven in de toelichtende paragraaf, conform deze Standaard voor beoordelingsopdrachten is uitgevoerd, en door een conclusie met beperking te formuleren.

54 De accountant kan de meest recente jaarrekening van de entiteit hebben voorzien van een accountantsverklaring met beperking vanwege een beperking aan de controlewerkzaamheden. Hij beoordeelt of deze beperking nog steeds bestaat en zo ja, de gevolgen daarvan voor de beoordelingsverklaring.

Continuïteit en ernstige onzekerheden

55 In bepaalde gevallen kan de accountant een toelichtende paragraaf aan zijn beoordelingsverklaring toevoegen om de aandacht te vestigen op een aangelegenheid die in de toelichting bij de tussentijdse financiële informatie uitgebreider aan de orde komt zonder dat deze aangelegenheid van invloed is op zijn oordeel. Een toelichtende paragraaf wordt bij voorkeur opgenomen na de oordeelparagraaf en verwijst doorgaans naar het feit dat de het geen conclusie met beperking betreft als gevolg van deze aangelegenheid.

56 **Indien voldoende toegelicht in de tussentijdse financiële informatie, dient de accountant in zijn beoordelingsverklaring een toelichtende paragraaf op te nemen om de aandacht te vestigen op een gebeurtenis of een situatie die ernstige onzekerheid doet ontstaan omtrent de continuïteitsveronderstelling.**

57 Mogelijk heeft de accountant in een eerdere accountants- of beoordelingsverklaring reeds een toelichtende paragraaf opgenomen om de aandacht te vestigen op ernstige onzekerheid omtrent de continuïteitsveronderstelling. Indien deze ernstige onzekerheid voortduurt en in de tussentijdse financiële informatie adequaat is toegelicht, past de accountant de formulering van zijn beoordelingsverklaring bij de huidige tussentijdse financiële informatie aan door een toelichtende paragraaf op te nemen waarin hij de aandacht vestigt op de voortdurende onzekerheid van materieel belang.

58 Indien aan de accountant uit ingewonnen inlichtingen of andere beoordelingswerkzaamheden blijkt dat er sprake is van ernstige onzekerheid omtrent de continuïteitsveronderstelling en dat de tussentijdse financiële informatie toereikend is toegelicht, past de accountant de formulering van zijn beoordelingsverklaring aan door een toelichtende paragraaf op te nemen.

59 **Indien er sprake is van ernstige onzekerheid omtrent de continuïteitsveronderstelling en dit in de tussentijdse financiële informatie ontoereikende is toegelicht, dient de accountant, afhankelijk van de situatie, een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te formuleren. In de verklaring dient expliciet te worden vermeld dat een dergelijke ernstige onzekerheid bestaat.**

60 **Indien de accountant kennis neemt van een ernstige onzekerheid (anders dan een continuïteitsprobleem) waarvan de uitkomst afhankelijk is van toekomstige gebeurtenissen en die van invloed zou kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie, dient hij te overwegen of en hoe hij de formulering van zijn beoordelingsverklaring moet aanpassen.**

Andere overwegingen

61 In de opdrachtvoorwaarden is onder andere bepaald dat het bestuur ermee instemt dat de beoordelingsverklaring wordt bijgevoegd bij alle documenten die tussentijdse financiële informatie bevatten en waarin wordt verwezen naar het feit dat deze informatie door de accountant van de entiteit is beoordeeld. Indien het bestuur de beoordelingsverklaring in het document achterwege laat overweegt de accountant juridisch advies in te winnen omtrent de in de gegeven omstandigheden te nemen stappen.

62 Indien de accountant een aanpassing in de formulering van de beoordelingsverklaring heeft aangebracht en het bestuur de tussentijdse financiële informatie publiceert zonder deze verklaring op te nemen in het gepubliceerde document, overweegt de accountant juridisch advies in te winnen omtrent de in de gegeven omstandigheden te nemen stappen en de mogelijkheid om zijn opdracht tot controle van de jaarrekening terug te geven.

63 Een tussentijds bericht dat slechts bestaat uit verkorte financiële overzichten bevat niet altijd alle informatie die in een volledige set van financiële overzichten is opgenomen, maar biedt veeleer een toelichting op de gebeurtenissen en wijzigingen die van belang zijn voor een juist begrip van de financiële positie en de prestaties van de entiteit sinds de datum waarop de laatst gecontroleerde periode is afgesloten. Dit komt omdat wordt aangenomen dat de gebruikers van de tussentijdse financiële informatie kunnen beschikken over de meest recente gecontroleerde financiële overzichten, hetgeen bij beursgenoteerde entiteiten inderdaad het geval is. In andere gevallen bespreekt de accountant met het bestuur of in de tussentijdse financiële informatie een mededeling moet worden opgenomen dat de tussentijdse financiële informatie in samenhang met de meest recente gecontroleerde financiële overzichten moet worden gelezen. Indien een dergelijke verwijzing naar de gecontroleerde financiële overzichten ontbreekt beoordeelt de accountant of de tussentijdse financiële informatie voor de gebruikers in de gegeven omstandigheden misleidend is en welke gevolgen dit heeft voor zijn beoordelingsverklaring.

Documentatie

64 **De accountant dient de beoordeling zodanig te documenteren dat deze documentatie voldoende en geschikt is voor de accountant om daarop zijn conclusie te baseren en hem voorziet van informatie om aan te tonen dat de beoordeling is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard en de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.** Op basis van de documentatie is een ervaren accountant, die niet eerder bij de opdracht betrokken is geweest, in staat zich een goed beeld te vormen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de ingewonnen inlichtingen, cijferanalyses en andere uitgevoerde beoordelingswerkzaamheden, van de verkregen informatie en van alle significante aangelegenheden die tijdens de uitvoering van de beoordeling aan de orde zijn geweest, waaronder de wijze waarop deze zijn afgehandeld.

Specifieke aspecten publieke sector

1 In paragraaf 10 van deze Standaard is bepaald dat de accountant en diens opdrachtgever de opdrachtvoorwaarden overeenkomen. In paragraaf 11 van deze Standaard wordt gesteld dat een schriftelijke opdrachtbevestiging helpt misverstanden te voorkomen over de aard van de opdracht, met name over het doel en de reikwijdte van de beoordeling, over de verantwoordelijkheden van het bestuur, over de omvang van de verantwoordelijkheden van de accountant, over de verkregen zekerheid en over de aard en vorm van de verklaring. De benoeming van een accountant voor beoordelingsopdrachten binnen de publieke sector is doorgaans op grond van wet- of regelgeving geregeld. Toch kan een schriftelijke opdrachtbevestiging waarin de in paragraaf 11 bedoelde aangelegenheden worden vastgelegd, nuttig zijn voor zowel de accountant werkzaam binnen de publieke sector als diens cliënt. Accountants werkzaam binnen de publieke sector overwegen dan ook de voorwaarden van een beoordelingsopdracht met de cliënt overeen te komen door middel van een schriftelijke opdrachtbevestiging.

2 Accountants werkzaam binnen de publieke sector zijn mogelijk verplicht naast voorgeschreven controles ook andere werkzaamheden uit te voeren, waaronder het beoordelen van tussentijdse financiële informatie. Wanneer dit het geval is kan de accountant werkzaam binnen de publieke sector zich niet aan een dergelijke verplichting onttrekken en verkeert hij daardoor niet in een positie om een beoordelingsopdracht niet te aanvaarden (zie paragraaf 50 van deze Standaard) of deze terug te geven (zie paragraaf 36 en 40(b) van deze Standaard). Het kan ook voorkomen dat de accountant werkzaam binnen de publieke sector niet in staat is zijn benoeming als controlerend accountant te beëindigen (zie paragraaf 40(c)) en 62 van deze Standaard).



3 In paragraaf 41 van deze Standaard wordt de verantwoordelijkheid van de accountant besproken wanneer hem een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat er sprake is van fraude of het niet naleven door de entiteit van wet- en regelgeving. De accountant werkzaam binnen de publieke sector kan in een dergelijk geval gehouden zijn op grond van wet- en regelgeving om een dergelijke aangelegenheid bij een toezichthouder of andere overheidsinstellingen te melden.

3000 Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie

Inleiding

1 Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen voor en aanwijzingen te geven aan accountants voor de uitvoering van assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie die vallen onder de Controlestandaarden en de Standaarden voor beoordelingsopdrachten.

2 Deze Standaard hanteert de termen 'opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid' en 'opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid' om onderscheid te maken tussen de beide soorten van assurance-opdrachten die de accountant mag uitvoeren. De doelstelling van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht[573], als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant. De doelstelling van een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een niveau dat aanvaardbaar is, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant.

Verband met het stramien voor assurance-opdrachten en andere standaarden

3 De beroepsbeoefenaar dient te voldoen aan deze Standaard en aan andere van toepassing zijnde Standaarden voor assurance-opdrachten bij de uitvoering van een assurance-opdracht anders dan een opdracht tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. Deze Standaard moet worden gelezen binnen de context van het *Internationale stramien voor assurance-opdrachten* (Stramien), dat de elementen en de doelstellingen van een assurance-opdracht bepaalt en omschrijft, en vaststelt op welke opdrachten de Standaarden voor assurance-opdrachten van toepassing zijn. Deze Standaard is opgesteld om te worden toegepast voor alle assurance-opdrachten behalve opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. Andere Standaarden voor assurance-opdrachten kunnen betrekking hebben op onderwerpen die van toepassing zijn op alle objecten van onderzoek of kunnen specifiek betrekking hebben op een bepaald object van onderzoek. Hoewel de Standaarden welke van toepassing zijn op controleopdrachten en beoordelingsopdrachten niet van toepassing zijn op opdrachten die vallen onder de andere Standaarden voor assurance-opdrachten kunnen zij toch aanwijzingen geven aan beroepsbeoefenaren.

Ethische normen

4 **De accountant dient te voldoen aan de vereisten van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO).**

5 De ViO verschaft een kader van beginselen dat leden van assurance-teams, accountantspraktijken en netwerkorganisaties hanteren om bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten[574] te identificeren en beoordelen, de betekenis van deze bedreigingen te evalueren en maatregelen te treffen zodat aan de onafhankelijkheid in wezen en in schijn geen afbreuk wordt gedaan.

Kwaliteitsbeheersing

6 **De accountant dient kwaliteitsbeheersingsmaatregelen te implementeren die toegepast worden op iedere individuele opdracht.** *Op grond van artikel 18 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) dient een accountantsorganisatie die een vergunning heeft om wettelijke controles in de zin van de Wta te mogen uitvoeren, over een stelsel van kwaliteitsbeheersing te beschikken. Artikel*

[573] Onder de omstandigheden van de opdracht worden begrepen de opdrachtaanvaarding, waaronder de vaststelling of het een opdracht betreft tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht betreft tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, de kenmerken van het object van onderzoek, de te hanteren criteria, de behoeften van de beoogde gebruikers, relevante kenmerken van de verantwoordelijke partij en zijn omgeving, en overige zaken zoals gebeurtenissen, transacties, voorwaarden en gebruiken die invloed van betekenis kunnen hebben op de opdracht.

[574] Indien een accountant die niet werkzaam is in de openbare praktijk, zoals een interne accountant, de Standaarden voor assurance-opdrachten toepast en (a) in het accountantsrapport wordt verwezen naar het *Stramien voor assurance-opdrachten* of naar deze Standaarden en (b) de accountant of leden van het opdrachtteam en wanneer van toepassing zijn personeel zijn niet onafhankelijk van de entiteit waar de assurance-opdracht wordt uitgevoerd, moeten het ontbreken van de onafhankelijkheid en de aard van de relatie tot de cliënt duidelijk in het accountantsrapport worden uiteengezet.

8, tweede lid, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) schrijft voor dat dit stelsel van kwaliteitsbeheerisng procedures, beschrijvingen en standaarden voor de inrichting van een controledossier, respectievelijk voor a) het uitvoeren van een wettelijke controle en b) de begeleiding van, het toezicht op en de beoordeling van door de medewerkers uitgevoerde werkzaamheden, bevat. De procedures, beschrijven en standaarden hebben ten doel de naleving door de accountantsorganisatie van de bij en krachtens de artikelen 14 tot en met 24 van de Wta gestelde regels te waarborgen.
De door de wetgever en de beroepsorganisatie aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing gestelde eisen zijn verspreid over de Wta, de Bta en de Verordening accountantsorganisaties. Deze eisen zijn in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten ten dele ook van toepassing voor accountantskantoren die assurance-opdrachten anders dan wettelijke controles uitvoeren.

Het aanvaarden en voortzetten van de opdracht

7 **De accountant dient een assurance-opdracht slechts te aanvaarden (of indien van toepassing voort te zetten) indien het object van onderzoek onder de verantwoordelijkheid valt van een andere partij dan de beoogde gebruikers of de accountant.** Zoals is aangegeven in paragraaf 27 van het *Stramien voor assurance-opdrachten* kan de verantwoordelijke partij wel één van de beoogde gebruikers zijn maar niet de enige. Bevestiging daarvan door de verantwoordelijke partij geeft duidelijkheid over het bestaan van de juiste relatie en legt een basis voor een eensluidende opvatting van de verantwoordelijkheid van elke partij. Een schriftelijke bevestiging is de meest geschikte vorm om het standpunt van de verantwoordelijke partij vast te leggen. Bij het ontbreken van een bevestiging van de verantwoordelijkheid overweegt de accountant:

a. of het juist is de opdracht te aanvaarden. Het kan juist zijn de opdracht te aanvaarden indien bijvoorbeeld andere bronnen, zoals wetgeving of een contract, de verantwoordelijkheid aangeven; en
b. indien de opdracht wordt aanvaard, deze omstandigheden in het assurance-rapport toe te lichten.

8 **De accountant dient een assurance-opdracht slechts te aanvaarden (of indien van toepassing voort te zetten) indien er op basis van bij het voorbereidend onderzoek opgedane kennis omtrent de omstandigheden van de opdracht hem geen zaken ter kennis komen die er op wijzen dat niet aan de VGBA of aan de Standaarden voor assurance-opdrachten wordt voldaan.** De accountant houdt rekening met het genoemde in paragraaf 17 van het *Stramien voor assurance-opdrachten* en aanvaardt de opdracht niet tenzij deze alle kenmerken vertoont die in die paragraaf als eis worden gesteld. Daarnaast houdt de accountant, indien de partij die hem de opdracht verstrekt (de opdrachtgever) niet dezelfde is als de verantwoordelijke partij, rekening met de gevolgen die dit heeft voor zijn toegang tot registraties, documentatie en overige informatie die hij nodig kan hebben voor de afronding van de opdracht.

9 **De accountant dient een assurance-opdracht slechts te aanvaarden (of indien van toepassing voort te zetten) indien hij er van overtuigd is dat degenen die de opdracht moeten uitvoeren gezamenlijk beschikken over de noodzakelijke professionele bekwaamheden**. Een accountant kan worden gevraagd assurance-opdrachten uit te voeren ten aanzien van een breed scala van onderwerpen. Sommige onderwerpen kunnen specialistische kennis en ervaring vereisen die uitgaan boven datgene wat in het algemeen van de individuele accountant kan worden verwacht (zie paragraaf 26–32 van deze Standaard).

Overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden

10 **De accountant dient de opdrachtvoorwaarden overeen te komen met de opdrachtgever**. Om misverstanden te voorkomen worden de overeengekomen voorwaarden vastgelegd in een opdrachtbrief of een andere geschikte vorm van een overeenkomst. Indien de opdrachtgever niet dezelfde is als de verantwoordelijke partij kunnen de aard en inhoud van een opdrachtbrief of een overeenkomst variëren. Het bestaan van een wettelijk voorschrift kan al betekenen dat aan de eis van het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden is voldaan. Zelfs in die gevallen kan een opdrachtbrief zowel voor de accountant als voor de opdrachtgever nuttig zijn.

11 **Indien een accountant, voordat hij een assurance-opdracht heeft afgerond, een verzoek krijgt tot wijziging van een assurance-opdracht in een opdracht waarbij geen zekerheid wordt verkregen of van een wijziging van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid in een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, dient hij de aanvaardbaarheid van dit verzoek te beoordelen en dient hij daarmee zonder een redelijke rechtvaardiging niet in te stemmen.** Een verandering in de omstandigheden die van invloed is op de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers of een misverstand met betrekking tot de aard van de opdracht zullen in het algemeen een verzoek tot wijziging van de opdracht rechtvaardigen. Indien een dergelijke wijziging tot stand komt zal de accountant de assurance-informatie die hij voorafgaand aan die wijziging heeft verkregen niet buiten beschouwing laten.

Planning en uitvoering van de opdracht

12 **De accountant dient de opdracht zodanig te plannen dat deze op een doeltreffende manier zal worden uitgevoerd.** Planning omvat het ontwikkelen van een algehele strategie voor de reikwijdte, de diepgang, het tijdschema en de uitvoering van de opdracht, en het ontwikkelen van de detailplanning van de opdracht, bestaande uit een gedetailleerde aanpak voor aard, tijdsfasering en omvang van de procedures die moeten worden uitgevoerd om assurance-informatie te verzamelen en de onderbouwing voor de keuze daarvan. Een adequate planning draagt er aan bij de juiste aandacht te besteden aan belangrijke gebieden binnen de opdracht, mogelijke problemen tijdig te onderkennen en de opdracht op de juiste manier te organiseren en te leiden zodat deze op een doeltreffende en doelmatige wijze wordt uitgevoerd. Een adequate planning ondersteunt de accountant eveneens in het juist toewijzen van werkzaamheden aan de leden van het opdrachtteam en geeft mogelijkheden voor het geven van leiding aan en het houden van toezicht op de leden van het opdrachtteam en voor het beoordelen van hun werkzaamheden. Daarnaast draagt de planning in voorkomende gevallen bij tot de afstemming van het werk dat wordt uitgevoerd door andere beroepsbeoefenaren en deskundigen. De aard en omvang van de planningsactiviteiten zullen afhankelijk zijn van de voor de opdracht geldende omstandigheden zoals de omvang en de complexiteit van de entiteit en van eerdere ervaringen die de accountant daarmee heeft. Voorbeelden van de belangrijkste zaken waarmee rekening moet worden gehouden zijn onder andere:

- de opdrachtvoorwaarden;
- de kenmerken van het object van onderzoek en de vastgestelde criteria;
- het verloop van de opdracht en de mogelijke bronnen van assurance-informatie;
- de kennis die de accountant heeft omtrent de entiteit en haar omgeving waaronder de risico's dat de informatie over het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang vertoont;
- het vaststellen van de beoogde gebruikers en hun behoeften alsmede de afwegingen met betrekking tot het materieel belang en de componenten van het opdrachtrisico;
- de behoefte aan personeel en ervaring, waaronder de aard en omvang van de betrokkenheid van deskundigen.

13 De planning is geen afgebakende fase maar meer een doorlopend en zich herhalend proces gedurende de opdracht. Ten gevolge van onverwachte gebeurtenissen, van wijzigingen in omstandigheden of van assurance-informatie die is verkregen uit de procedures voor het verzamelen van assurance-informatie, kan het nodig zijn dat de accountant de algehele strategie en de detailplanning van de opdracht herziet en op grond daarvan ook de geplande aard, tijdsfasering en omvang van de verdere procedures.

14 **De accountant dient een opdracht te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling waarbij hij zich realiseert dat er omstandigheden kunnen bestaan die er toe leiden dat het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat.** Een professioneel-kritische instelling houdt in dat de accountant de deugdelijkheid van de verkregen assurance-informatie aan een kritische beoordeling onderwerpt en daarop niet blindelings vertrouwt en dat hij alert is op assurance-informatie die in tegenspraak is met de betrouwbaarheid van de documentatie of van de voorstelling van zaken van de verantwoordelijke partij of die daarover vragen oproept.

15 **De accountant dient een zodanige kennis over het object van onderzoek en andere omstandigheden rond de opdracht te verkrijgen dat deze voldoende is om de risico's van onjuistheden van materieel belang in de informatie over het object van onderzoek te signaleren en te beoordelen en tevens voldoende is om verdere procedures voor het verzamelen van assurance-informatie op te stellen en uit te voeren.**

16 Het verkrijgen van kennis over het object van onderzoek en andere omstandigheden rond de opdracht vormt een wezenlijk onderdeel van de planning en uitvoering van de assurance-opdracht. Deze kennis geeft de accountant een referentiekader voor het toepassen van zijn deskundige oordeelsvorming gedurende de opdracht, bijvoorbeeld bij:

- het beoordelen van de kenmerken van het object van onderzoek;
- het beoordelen van de toepasbaarheid van de criteria;
- het onderkennen van situaties waarin speciale overwegingen noodzakelijk zouden zijn, bijvoorbeeld als er aanwijzingen zijn voor fraude, en wanneer er specialistische ervaring of werkzaamheden van een deskundige vereist zijn;
- het vaststellen en evalueren van de juistheid van de grenzen voor het kwantitatieve materieel belang (indien van toepassing) en het afwegen van de factoren voor het kwalitatieve materieel belang;
- het ontwikkelen van de verwachte uitkomsten die gehanteerd worden indien cijferanalyses worden uitgevoerd;
- het instellen en uitvoeren van verdere procedures voor het verzamelen van assurance-informatie om het opdrachtrisico terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau; en
- het evalueren van de assurance-informatie, waaronder is begrepen de redelijkheid van de mondelinge en schriftelijke voorstelling van zaken door de verantwoordelijke partij.

17 De accountant maakt gebruik van zijn deskundige oordeelsvorming om te bepalen wat de omvang

is van de kennis die vereist is met betrekking tot het object van onderzoek en andere omstandigheden rond de opdracht. De accountant beoordeelt of deze kennis voldoende is om een inschatting te maken van de risico's dat de informatie over het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang vertoont. De accountant heeft gewoonlijk een minder diepgaande kennis dan de verantwoordelijke partij.

Het beoordelen van de aanvaardbaarheid van het object van onderzoek

18 **De accountant dient de aanvaardbaarheid van het object van onderzoek te beoordelen.** Een aanvaardbaar object van onderzoek vertoont de kenmerken die zijn opgesomd in paragraaf 33 van het *Stramien voor assurance-opdrachten*. Daarnaast stelt de accountant de kenmerken van het object van onderzoek vast die van bijzondere betekenis zijn voor de beoogde gebruikers en die in het assurance-rapport moeten worden omschreven. Zoals aangegeven in paragraaf 17 van het Stramien zal een accountant een assurance-opdracht slechts aanvaarden indien bij het voorbereidend onderzoek opgedane kennis omtrent de omstandigheden rond de opdracht er op wijst dat het object van onderzoek aanvaardbaar is. Indien de accountant na de aanvaarding van de opdracht echter tot de conclusie komt dat het object van onderzoek niet aan de te stellen eisen voldoet zal hij dit tot uitdrukking brengen door middel van een conclusie met beperking, een afkeurende conclusie of een conclusie van oordeelonthouding. In sommige gevallen overweegt de accountant de opdracht terug te geven.

Het beoordelen van de criteria op toepasbaarheid

19 **De accountant dient de van toepassing zijnde criteria te beoordelen op toepasbaarheid ten behoeve van het evalueren of het toetsen van het object van onderzoek**. Toepasbare criteria vertonen kenmerken die zijn opgesomd in paragraaf 36 van het *Stramien voor assurance-opdrachten*. Zoals aangegeven in paragraaf 17 van het Stramien zal een accountant een assurance-opdracht slechts aanvaarden indien zijn voorlopige kennis omtrent de omstandigheden rond de opdracht er op wijst dat de te hanteren criteria toepasbaar zijn. Indien de accountant na de aanvaarding van de opdracht echter tot de conclusie komt dat de criteria niet toepasbaar zijn zal hij dit tot uitdrukking brengen door middel van een conclusie met beperking, een afkeurende conclusie of een conclusie van oordeelonthouding. In sommige gevallen overweegt de accountant de opdracht terug te geven.

20 Paragraaf 37 van het *Stramien voor assurance-opdrachten* geeft aan dat criteria of generiek zijn of dat zij specifiek zijn ontwikkeld. Generieke criteria zijn gewoonlijk toepasbaar indien zij in overeenstemming zijn met de behoeften van de beoogde gebruikers. Als er generieke criteria bestaan voor een object van onderzoek kunnen bepaalde gebruikers andere criteria overeenkomen ten behoeve van hun specifieke doelstellingen. Zo kunnen er bijvoorbeeld verschillende kaders als generieke criteria worden gehanteerd bij het evalueren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen. Bepaalde gebruikers kunnen echter een meer gedetailleerd pakket van criteria ontwikkelen dat tegemoet komt aan hun specifieke behoeften met betrekking tot bijvoorbeeld weloverwogen toezicht. In die gevallen zal het assurance-rapport:

a. indien dat van belang is voor de omstandigheden rond de opdracht, toelichten dat de criteria geen onderdeel uitmaken van wet- en regelgeving en niet zijn uitgevaardigd door gezaghebbende of erkende instanties van deskundigen die werken volgens een inzichtelijk proces van totstandkoming; en
b. vermelden dat deze criteria alleen gelden ten behoeve van de bepaalde gebruikers en hun doelstellingen.

21 Voor sommige objecten van onderzoek ligt het voor de hand dat er geen generieke criteria bestaan. In die gevallen worden specifieke criteria ontwikkeld. De accountant beoordeelt of specifiek ontwikkelde criteria kunnen leiden tot een assurance-rapport dat misleidend is voor de beoogde gebruikers. De accountant zal proberen een bevestiging te krijgen van de beoogde gebruikers of van de opdrachtgever dat de specifiek ontwikkelde criteria toepasbaar zijn voor de doelstellingen van de beoogde gebruikers. De accountant overweegt welke invloed het ontbreken van een dergelijke bevestiging heeft op de wijze waarop de toepasbaarheid van de vastgestelde criteria moet worden beoordeeld en op de informatie die omtrent de criteria in het assurance-rapport wordt verstrekt.

Materieel belang en opdrachtrisico

22 **De accountant dient bij de planning en de uitvoering van een assurance-opdracht rekening te houden met het materieel belang en het opdrachtrisico**.

23 De accountant houdt rekening met het materieel belang bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de procedures voor het verzamelen van assurance-informatie en bij het afwegen of de informatie omtrent het object van onderzoek geen onjuistheden bevat. Het overwegen van het materieel belang vereist van de accountant dat hij begrijpt en inschat welke

factoren de beslissingen van de beoogde gebruikers zouden kunnen beïnvloeden. Indien bijvoorbeeld de vastgestelde criteria de mogelijkheid bieden om de informatie over het object van onderzoek op verschillende manieren weer te geven, beoordeelt de accountant op welke wijze de gekozen weergave de beslissingen van de beoogde gebruikers zou kunnen beïnvloeden. Het materieel belang wordt beoordeeld binnen de context van kwantitatieve en kwalitatieve factoren zoals het relatieve belang, de aard en de omvang van het effect van deze factoren op de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek, en van de belangen van de beoogde gebruikers. De inschatting van het materieel belang en het relatieve belang van kwantitatieve en kwalitatieve factoren zijn bij een specifieke opdracht ter beoordeling van de accountant.

24 **De accountant dient het opdrachtrisico te reduceren tot een aanvaardbaar laag niveau gezien de opdrachtomstandigheden.** Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid reduceert de accountant het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau onder de omstandigheden rond een dergelijke opdracht als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant. De doelstelling van een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een niveau dat aanvaardbaar is onder de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant. Het niveau van het opdrachtrisico van een assurance-opdracht ligt voor een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid hoger dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid op grond van verschillen in aard, tijdsfasering en omvang van de procedures voor het verzamelen van assurance-informatie. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het samenstel van aard, tijdsfasering en omvang van de procedures voor het verzamelen van assurance-informatie voor de accountant echter ten minste voldoende om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen als basis voor een negatief geformuleerde conclusie. Om zinvol te zijn moet het verkregen niveau van zekerheid geacht worden het vertrouwen van de beoogde gebruikers in de informatie over het object van onderzoek in duidelijke mate te versterken.

25 Paragraaf 49 van het *Stramien voor assurance-opdrachten* geeft aan dat in het algemeen het opdrachtrisico bestaat uit inherent risico, intern beheersingsrisico en ontdekkingsrisico. De mate waarin de accountant aandacht besteedt aan elk van deze onderdelen wordt beïnvloed door de omstandigheden rond de opdracht, in het bijzonder door de aard van het object van onderzoek, en door de vraag of een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid moet worden uitgevoerd.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen

26 **Indien bij het verzamelen en het evalueren van assurance-informatie gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een deskundige dienen de accountant en de deskundige gezamenlijk te beschikken over adequate kennis en ervaring met betrekking tot het object van onderzoek en de criteria zodat de accountant kan vaststellen dat voldoende assurance-informatie is verkregen.**

27 Het object van onderzoek en de desbetreffende criteria van sommige assurance-opdrachten kunnen aspecten inhouden die specialistische kennis en vaardigheden vereisen bij het verzamelen en evalueren van assurance-informatie. In die gevallen kan de accountant besluiten gebruik te maken van personen uit andere beroepsgroepen, aangeduid als deskundigen, die beschikken over de vereiste kennis en vaardigheden. Deze Standaard geeft geen aanwijzingen voor het gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige indien sprake is van gedeelde verantwoordelijkheid en van gezamenlijke rapportering door een accountant en één of meer deskundigen.

28 Zorgvuldigheid is een noodzakelijke professionele hoedanigheid voor alle personen, waaronder de deskundigen, die bij een assurance-opdracht zijn betrokken. Aan degenen die zijn betrokken bij assurance-opdrachten zullen verschillende verantwoordelijkheden zijn toegewezen. De mate van bekwaamheid die is vereist voor de uitvoering van deze opdrachten zal afhangen van de aard van hun verantwoordelijkheden. Omdat de deskundigen niet noodzakelijkerwijs beschikken over dezelfde bekwaamheid als de accountant met betrekking tot het uitvoeren van alle aspecten van een assurance-opdracht stelt de accountant vast dat de deskundigen in voldoende mate op de hoogte zijn van de Standaarden om de werkzaamheden die aan hen zijn toegewezen te kunnen plaatsen binnen de doelstelling van de opdracht.

29 De accountant hanteert procedures voor kwaliteitsbeheersing die gericht zijn op de verantwoordelijkheid van allen die de assurance-opdracht uitvoeren, waaronder ook de werkzaamheden van alle deskundigen die geen accountant zijn, om te waarborgen dat binnen de context van hun verantwoordelijkheden wordt voldaan aan deze Standaard en aan andere van toepassing zijnde Standaarden voor assurance-opdrachten.

30 **De accountant dient in een zodanige mate betrokken te zijn bij de opdracht en kennis te hebben van de werkzaamheden waarvoor gebruik is gemaakt van deskundigen dat deze voldoende is om de verantwoordelijkheid voor de conclusie omtrent de informatie over het object van onderzoek te kunnen aanvaarden.** De accountant beoordeelt in hoeverre het redelijk is gebruik te maken van deskundigen bij het formuleren van zijn conclusie.

31 Van de accountant wordt niet verwacht dat hij beschikt over dezelfde specialistische kennis en bekwaamheden als de deskundige. Hij heeft echter wel voldoende bekwaamheid en kennis om:
a. de doelstellingen van de toegewezen werkzaamheden vast te stellen en aan te geven op welke wijze deze werkzaamheden betrekking hebben op de doelstelling van de opdracht;
b. de redelijkheid te beoordelen van de veronderstellingen, de werkwijze en de bronnen die door de deskundige worden gehanteerd; en
c. de redelijkheid van de bevindingen van de deskundige te beoordelen met betrekking tot de omstandigheden rond de opdracht en de conclusie van de accountant.

32 **De accountant dient toereikende assurance-informatie te verkrijgen om te kunnen vaststellen dat de door de deskundige uit te voeren werkzaamheden toereikend zijn voor de doelstelling van de assurance-opdracht.** Om te beoordelen of de assurance-informatie die door de deskundige wordt verschaft toereikend is evalueert de accountant:
a. de vakkundige bekwaamheid, waaronder ook de ervaring, en de objectiviteit van de deskundige;
b. de redelijkheid van de veronderstellingen, de werkwijze en de bronnen die door de deskundige worden gehanteerd; en
c. de redelijkheid en de betekenis van de bevindingen van de deskundige met betrekking tot de omstandigheden rond de opdracht en de conclusie van de accountant.

Het verkrijgen van assurance-informatie

33 **De accountant dient toereikende assurance-informatie te verkrijgen waarop zijn conclusie wordt gebaseerd.** Het begrip toereikend heeft twee verschillende aspecten, namelijk voldoende en geschikt. Het aspect voldoende geeft de hoeveelheid assurance-informatie aan. Het aspect geschikt geeft de kwaliteit van de assurance-informatie aan, dat wil zeggen de relevantie en de betrouwbaarheid. De accountant maakt een afweging tussen de kosten voor het verkrijgen van assurance-informatie en het nut van de verkregen informatie. De moeilijkheidsgraad of de kostenoverwegingen mogen echter geen reden op zichzelf zijn om een procedure achterwege te laten ter verkrijging van assurance-informatie waarvoor geen alternatieven bestaan. De accountant maakt gebruik van zijn vakkundige oordeelsvorming en heeft een professioneel-kritische instelling indien hij de kwantiteit en de kwaliteit van de assurance-informatie en de toereikendheid daarvan beoordeelt ter onderbouwing van zijn assurance-rapport.

34 Een assurance-opdracht omvat vrijwel nooit de vaststelling van de authenticiteit van de onderliggende stukken en de accountant is ook niet opgeleid om deze echtheid vast te stellen; dit wordt ook niet van hem verwacht. De accountant beoordeelt echter wel betrouwbaarheid van de informatie die als bewijsmateriaal wordt gehanteerd zoals fotokopieën, faxen, films of andere digitale informatie, waaronder als dat van belang is ook de beheersingsmaatregelen bij de totstandkoming en het onderhoud daarvan.

35 Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid wordt de toereikende assurance-informatie verkregen als onderdeel van een zich herhalend systematisch proces waarin zijn begrepen:
a. het verkrijgen van kennis omtrent het object van onderzoek en andere omstandigheden rond de opdracht waaronder, afhankelijk van het object van onderzoek, het verkrijgen van kennis omtrent de interne beheersingsmaatregelen;
b. het op basis van deze kennis inschatten van de risico's dat de informatie over het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang vertoont;
c. het reageren op de ingeschatte risico's, waaronder het ontwikkelen van een algehele aanpak, en het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van verdere procedures;
d. het uitvoeren van verdere procedures die duidelijk zijn gekoppeld aan de gesignaleerde risico's, waarbij gebruik wordt gemaakt van een combinatie van verificatie, waarnemingen ter plaatse, bevestiging, herberekening, opnieuw uitvoeren, cijferanalyse en inwinnen van inlichtingen. Deze verdere procedures omvatten gegevensgerichte werkzaamheden, waaronder het verkrijgen van bevestigende informatie vanuit bronnen die onafhankelijk zijn van de entiteit en, afhankelijk van de aard van het object van onderzoek, het testen van de daadwerkelijke doeltreffendheid van de beheersingsmaatregelen; en
e. het evalueren van de toereikendheid van de assurance-informatie.

35A ***Indien de accountant bij de assurance-opdracht aanwijzingen van fraude en/of onwettig handelen ontdekt, dient hij met betrekking tot deze aanwijzingen overeenkomstig hetgeen in Standaard 240, De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten en Standaard 250, Het in overweging nemen van de wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichtenis voorgeschreven te handelen.*** *De accountant houdt hierbij rekening met de aard en reikwijdte van de opdracht.*

36 'Redelijke mate van zekerheid' is minder dan absolute zekerheid. Het is vrijwel nooit realiseerbaar of uit kostenoverwegingen nuttig het opdrachtrisico tot nul reduceren als gevolg van bijvoorbeeld de volgende factoren:
- het gebruikmaken van deelwaarnemingen;

- de inherente beperkingen van de interne beheersingsmaatregelen;
- het feit dat veel van de assurance-informatie waarover de accountant kan beschikken, iets aannemelijk maakt maar meestal geen sluitend bewijsmateriaal verschaft;
- het toepassen van professionele oordeelsvorming bij het verzamelen en evalueren van assurance-informatie en bij het trekken van conclusies op basis van die informatie; en
- in sommige gevallen de kenmerken van het object van onderzoek.

37 Zowel bij opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid moet gebruik worden gemaakt van assurance-vaardigheden en -technieken en van het verzamelen van toereikende assurance-informatie als een onderdeel van een zich herhalend systematisch proces dat onder meer bestaat uit het verkrijgen van kennis over het object van onderzoek en over andere omstandigheden rond de opdracht. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zijn aard, tijdsfasering en omvang van procedures voor het verzamelen van toereikende assurance-informatie echter met opzet beperkt ten opzichte van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Voor sommige objecten van onderzoek kunnen er specifieke Standaarden voor assurance-opdrachten bestaan die aanwijzingen geven voor procedures voor het verzamelen van toereikende assurance-informatie voor een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Als er geen specifieke standaard voor assurance-opdrachten bestaat zullen de procedures voor het verzamelen van toereikende assurance-informatie afhangen van de omstandigheden rond de opdracht waaronder met name van het object van onderzoek en de behoeften van de beoogde gebruikers en de opdrachtgever, alsmede de beperkingen die worden opgelegd door de beschikbare tijd en middelen.
Zowel bij opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid onderzoekt de accountant, indien hij iets ontdekt op grond waarvan hij zich afvraagt of een aanpassing van materieel belang in desbetreffende informatie dient te worden aangebracht, deze zaak door het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met een zodanige diepgang dat hij in staat is daarover te rapporteren.

Bevestigingen door de verantwoordelijke partij

38 **De accountant dient, indien dit van toepassing is, bevestigingen te ontvangen van de verantwoordelijke partij.** Een schriftelijke bevestiging of een mondelinge voorstelling van zaken verlaagt de kans op misverstanden tussen de accountant en de verantwoordelijke partij. Met name vraagt de accountant aan de verantwoordelijke partij om een schriftelijke bevestiging waarin het object van onderzoek wordt geëvalueerd en wordt aangegeven in hoeverre het beantwoordt aan de vastgestelde criteria, waarbij deze bevestiging al dan niet als een bewering ter beschikking wordt gesteld aan de beoogde gebruikers. Het niet ontvangen van een schriftelijke bevestiging kan leiden tot een conclusie met beperking of een conclusie van oordeelonthouding op grond van een beperking in de reikwijdte van de opdracht. De accountant kan ook een beperking opleggen in het gebruik van het assurance-rapport.

39 Tijdens de assurance-opdracht kan de verantwoordelijke partij ongevraagd of in antwoord op een specifiek verzoek om inlichtingen bevestigingen doen aan de accountant. Indien deze bevestigingen betrekking hebben op zaken die van materiële betekenis zijn voor de evaluatie of de vaststelling van het object van onderzoek zal de accountant:
a. een evaluatie maken van de redelijkheid ervan en van de samenhang met andere assurance-informatie die hij heeft verkregen, waaronder andere bevestigingen;
b. nagaan of van degenen die deze bevestigingen hebben verstrekt, verwacht mag worden dat zij op de hoogte zijn van de desbetreffende zaken; en
c. overtuigende assurance-informatie verkrijgen in geval van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Ook bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zal de accountant proberen overtuigende assurance-informatie te verkrijgen.

40 Bevestigingen door de verantwoordelijke partij kunnen niet in de plaats komen van andere assurance-informatie waarvan de accountant redelijkerwijs mag verwachten dat deze beschikbaar is. Indien het niet mogelijk is toereikende assurance-informatie te verkrijgen over een zaak die invloed van materieel belang heeft of zou kunnen hebben op de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek, terwijl deze assurance-informatie normaliter wel beschikbaar zou moeten zijn, vormt dit, zelfs indien hierover een bevestiging van de verantwoordelijke partij is verkregen, een beperking in de reikwijdte van de opdracht.

Beoordeling van gebeurtenissen die optreden na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft tot aan de datum van het assurance-rapport

41 **De accountant dient de invloed op de informatie over het object van onderzoek en op het assurance-rapport te beoordelen van gebeurtenissen die optreden na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft tot aan de datum van het assurance-rapport.** De mate

waarin deze gebeurtenissen in aanmerking genomen dienen te worden hangt af van de invloed die deze gebeurtenissen kunnen hebben op de informatie over het object van onderzoek en op de juistheid van de conclusies van de accountant. Voor bepaalde assurance-opdrachten is een beoordeling van deze gebeurtenissen vanwege de aard van het object van onderzoek niet relevant. Indien de opdracht bijvoorbeeld vereist dat een conclusie moet worden getrokken over de juistheid van een statistische opgave op een bepaald tijdstip zullen gebeurtenissen die optreden tussen dat tijdstip en de rapporteringsdatum de conclusie niet beïnvloeden en ook niet behoeven te worden toegelicht in de opgave of in het assurance-rapport.

Documentatie

42 **De accountant dient in het dossier die zaken vast te leggen die van betekenis zijn voor de verschaffing van assurance-informatie ter onderbouwing van het assurance-rapport en waaruit blijkt dat de opdracht is uitgevoerd volgens de Standaarden voor assurance-opdrachten.**

43 Het dossier bevat een vastlegging van de overwegingen van de accountant aangaande alle aspecten die een vakkundige oordeelsvorming vereisen en van de conclusies die hij daaruit heeft getrokken. Wanneer er moeilijke kwesties bestaan met betrekking tot uitgangspunten of oordeelsvorming is het noodzakelijk dat de relevante feiten worden vastgelegd die de accountant bekend waren op het moment waarop de conclusies zijn getrokken.

44 Het is niet nodig en evenmin praktisch uitvoerbaar om alle zaken vast te leggen die de accountant in aanmerking neemt. Door gebruik te maken van zijn vakkundige oordeelsvorming zal de accountant bij het bepalen van de hoeveelheid documentatie die moet worden opgesteld en bewaard overwegen wat noodzakelijk is om aan een andere accountant, die niet betrokken was bij de opdracht, inzicht te verschaffen in de werkzaamheden die zijn uitgevoerd en in de grondslagen voor de belangrijkste beslissingen (zonder alle gedetailleerde aspecten van de opdracht te vermelden). Deze andere accountant zal die aspecten alleen kunnen begrijpen wanneer hij ze bespreekt met de accountant die de documentatie heeft opgesteld.

Het opstellen van het assurance-rapport

45 **De accountant dient vast te stellen of hij toereikende assurance-informatie heeft verkregen ter onderbouwing van zijn conclusie die in het assurance-rapport wordt verwoord.** Bij de totstandkoming van zijn conclusie houdt de accountant rekening met alle relevante assurance-informatie die hij heeft verkregen, ongeacht of deze de informatie omtrent het object van onderzoek bevestigt dan wel daarmee in tegenspraak is.

46 **Het assurance-rapport dient schriftelijk te zijn en dient een duidelijke formulering te bevatten van de conclusie van de accountant over de informatie omtrent het object van onderzoek.**

47 Zonder een onderliggend schriftelijk rapport kunnen conclusies die mondeling of in een andere uitdrukkingsvorm worden weergegeven tot misverstanden leiden. Daarom zal de accountant niet mondeling of met gebruikmaking van symbolen rapporteren zonder daarnaast een definitief schriftelijk assurance-rapport uit te brengen dat direct beschikbaar is zodra er mondeling wordt gerapporteerd of een symbool wordt gebruikt. Een symbool kan bijvoorbeeld worden gekoppeld aan een schriftelijk rapport op Internet.

48 Deze Standaard schrijft ten aanzien van de rapportering geen standaardvorm voor die voor alle assurance-opdrachten moet worden toegepast. In plaats daarvan worden in paragraaf 49 van deze Standaard de basiselementen genoemd die het assurance-rapport moet bevatten. Assurance-rapporten zijn toegesneden op de specifieke omstandigheden rond de opdracht. De accountant kiest een short-form of een long-form manier van rapporteren om een effectieve communicatie met de beoogde gebruikers mogelijk te maken. Een rapportering in short-form bestaat gewoonlijk alleen uit de basiselementen. Een rapportering in long-form bevat naast de basiselementen veelal een gedetailleerde beschrijving van de opdrachtvoorwaarden, van de criteria die zijn gehanteerd, van de bevindingen met betrekking tot bepaalde aspecten van de opdracht en in sommige gevallen ook van de aanbevelingen. Bevindingen en aanbevelingen worden duidelijk onderscheiden van de conclusie die de accountant heeft getrokken omtrent de informatie over het object van onderzoek en uit de formulering blijkt duidelijk dat zij niet bedoeld zijn om afbreuk te doen aan zijn conclusie. De accountant kan gebruik maken van opschriften, paragraafnummers, lettertypes zoals vetgedrukte gedeelten van de tekst en andere technieken om de duidelijkheid en de leesbaarheid van het assurance-rapport te vergroten.

Inhoud van het assurance-rapport

49 **Het assurance-rapport dient de volgende basiselementen te bevatten**:

a. **een opschrift dat duidelijk aangeeft dat het rapport**[575] **een assurance-rapport is**: een dergelijk

[575] Zie voetnoot bij paragraaf 5.

opschrift dient er voor om de aard van het assurance-rapport duidelijk te maken en het te onderscheiden van rapporteringen van anderen, zoals degenen die niet gebonden zijn aan dezelfde ethische normen als de accountant;

b. **de geadresseerde:** uit de geadresseerde blijkt aan wie het assurance-rapport is gericht. Indien dit praktisch uitvoerbaar is wordt het rapport gericht aan alle beoogde gebruikers;

c. **een aanduiding en een beschrijving van de informatie omtrent het object van onderzoek en, waar van toepassing, van het object zelf.** Hieronder valt bijvoorbeeld:
   - het moment of de periode waarop de evaluatie of toetsing van het object van onderzoek betrekking heeft;
   - indien van toepassing de naam van de entiteit of van het onderdeel daarvan waarop het object van onderzoek betrekking heeft;
   - een uiteenzetting van de kenmerken van het object van onderzoek of de informatie daarover die de beoogde gebruikers moeten weten en van de manier waarop deze kenmerken de nauwkeurigheid van de evaluatie of de vaststelling ten opzichte van de vastgestelde criteria kunnen beïnvloeden of van de overtuigingskracht van de beschikbare assurance-informatie. Als voorbeeld kunnen worden genoemd:
     - de mate waarin de informatie omtrent het object van onderzoek wordt gezien als kwalitatief dan wel kwantitatief, objectief dan wel subjectief of historisch dan wel toekomstgericht;
     - wijzigingen in het object van onderzoek of andere omstandigheden rond de opdracht die afbreuk doen aan de vergelijkbaarheid van de informatie omtrent het object van onderzoek in opeenvolgende perioden.

     Als de conclusie van de accountant is verwoord in de terminologie van de bewering van de verantwoordelijke partij, wordt deze bewering aan het assurance-rapport gehecht of geciteerd in het assurance-rapport of wordt in het assurance-rapport verwezen naar een voor de doelgroep van gebruikers toegankelijke bron.

d. **vermelding van de criteria:** in het assurance-rapport worden de criteria vermeld ten opzichte waarvan het object van onderzoek is geëvalueerd of getoetst zodat de beoogde gebruikers kunnen weten op grond van welke criteria de accountant zijn conclusie heeft getrokken. De criteria kunnen in het assurance-rapport worden opgenomen of er kan naar worden verwezen indien ze zijn opgenomen in een bewering die door de verantwoordelijke partij is opgesteld en die beschikbaar is voor de beoogde gebruikers of indien zij op een andere plaats direct toegankelijk zijn. De accountant overweegt of het onder de gegeven omstandigheden van belang is een toelichting op te nemen over:
   - de herkomst van de criteria en of zij al dan niet zijn vastgelegd in wet- en regelgeving dan wel zijn uitgevaardigd door gezaghebbende of erkende instanties van deskundigen die werken volgens een inzichtelijk proces van totstandkoming, dat wil zeggen of het generieke criteria zijn binnen de context van het object van onderzoek (en indien dat niet zo is, een beschrijving van de reden waarom ze als toepasbaar worden gezien);
   - de methoden van onderzoek indien de criteria de mogelijkheid bieden tot een keuze uit een aantal methoden;
   - alle van belang zijn de interpretaties die zijn gebruikt bij de toepassing van de criteria tijdens de uitvoering van de opdracht; en
   - eventuele wijzigingen in de gehanteerde methoden van onderzoek.

e. **een omschrijving van elke inherente beperking, indien deze zich heeft voorgedaan, met betrekking tot het evalueren of toetsen van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria:** hoewel in bepaalde gevallen verwacht mag worden dat inherente beperkingen duidelijk zijn voor de lezers van een assurance-rapport kan het in andere gevallen beter zijn om hierop in het assurance-rapport uitdrukkelijk te wijzen. Indien een assurance-rapport bijvoorbeeld gericht is op de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen kan het nuttig zijn er op te wijzen dat de evaluatie van de effectiviteit tot nu toe geen betrekking heeft op toekomstige perioden omdat de maatregelen van interne beheersing ontoereikend kunnen worden als gevolg van gewijzigde omstandigheden of dat de mate waarin gedragslijnen of procedures worden nageleefd kan verslechteren;

f. **indien de gehanteerde criteria voor het evalueren of toetsen van het object van onderzoek alleen beschikbaar zijn voor bepaalde beoogde gebruikers of alleen relevant zijn voor een specifieke doelstelling, een vermelding dat het gebruik van het assurance-rapport is beperkt tot deze beoogde gebruikers of tot die specifieke doelstelling:** daarnaast overweegt de accountant in het assurance-rapport er melding van te maken indien dit rapport alleen bestemd is voor bepaalde beoogde gebruikers of voor een specifieke doelstelling[576]. Dit maakt de lezers erop attent dat het rapport alleen bedoeld is voor bepaalde gebruikers of voor een specifieke doelstelling;
g. **een vermelding waarin duidelijk wordt gemaakt wie de verantwoordelijke partij is en waarin de verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en van de accountant worden omschreven:** hiermee wordt in geval van een 'direct reporting-opdracht' aan de beoogde gebruikers medegedeeld dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor het object van onderzoek en in geval van een 'assertion based-opdracht'[577] voor de informatie daarover en dat de accountant verantwoordelijk is voor het onafhankelijk verstrekken van een conclusie omtrent de informatie over het object van onderzoek;
h. **een vermelding dat de opdracht is uitgevoerd volgens de Standaarden voor assurance-opdrachten:** indien er een specifieke Standaard bestaat voor het object van onderzoek kan in deze Standaard de eis zijn opgenomen dat er specifiek naar wordt verwezen;
i. **een samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden:** deze samenvatting zal de beoogde gebruikers in staat stellen te onderkennen wat de aard is van de zekerheid die het assurance-rapport inhoudt. Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten* en Standaard 2400, *Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten*, hoewel van toepassing op controle- respectievelijk beoordelingsopdrachten geeft duidelijke aanwijzingen voor de vorm van een dergelijke samenvatting.
Indien er geen specifieke Standaard voor assurance-opdrachten bestaat die aanwijzingen geeft voor procedures ten behoeve van het verzamelen van informatie omtrent een bepaald object van onderzoek zal in deze samenvatting een meer gedetailleerde omschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden zijn opgenomen.
Omdat bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid een goed begrip van de aard, de tijdsfasering en de omvang van procedures die zijn uitgevoerd voor het verzamelen van assurance-informatie wezenlijk is voor het onderkennen van de zekerheid die wordt gegeven in negatief geformuleerde bewoordingen zal de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden:
   - gewoonlijk gedetailleerder zijn dan bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en de beperkingen vermelden voor de aard, de tijdsfasering en de omvang van procedures die zijn uitgevoerd voor het verzamelen van assurance-informatie. Het kan zinvol zijn aan te geven welke procedures niet zijn uitgevoerd die gewoonlijk wel worden uitgevoerd bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid; en
   - vermelden dat de procedures die zijn uitgevoerd voor het verzamelen van assurance-informatie beperkter zijn dan bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en dat ten gevolge daarvan er minder zekerheid wordt verkregen dan bij een dergelijke opdracht.

j. **de conclusie van de accountant:** indien de informatie over het object van onderzoek betrekking heeft op een aantal aspecten kan een afzonderlijke conclusie worden geformuleerd voor elk van deze aspecten. Als niet al deze conclusies gebaseerd zijn op hetzelfde niveau van procedures voor het verzamelen van assurance-informatie worden zij weergegeven in bewoordingen die passen bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate dan wel een beperkte mate van zekerheid.
Indien van toepassing dient de conclusie van de accountant de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin zij moet worden gelezen: in deze conclusie kan bijvoorbeeld zijn vermeld: 'Deze conclusie is getrokken op basis van en is onderworpen aan de inherente beperkingen die elders in dit onafhankelijke assurance-rapport zijn genoemd.' Dit kan bijvoorbeeld nuttig zijn indien het rapport een uiteenzetting bevat van bijzondere kenmerken van het object van onderzoek waarop de beoogde gebruikers attent dienen te zijn.
Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dient de conclusie positief te worden geformuleerd: bijvoorbeeld: 'Wij zijn van oordeel dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief

[576] Indien er beperkingen gelden voor het assurance-rapport omdat het alleen bedoeld is voor de genoemde beoogde gebruikers of voor een specifieke doelstelling betekent het ontbreken van een vermelding van deze beperking met een bepaalde lezer of doelstelling nog niet dat de accountant wettelijk aansprakelijk is met betrekking tot deze lezer of deze doelstelling. Of er sprake is van wettelijke aansprakelijkheid hangt in elk afzonderlijk geval af van de juridische omstandigheden en van de geldende rechtspraak.
[577] Zie paragraaf 10 van het *Stramien voor assurance-opdrachten* voor een uiteenzetting van het verschil tussen een direct reporting-opdracht en een assertion based-opdracht.

zijn' of 'Wij zijn van oordeel dat de bewering *van de verantwoordelijke partij* dat de interne beheersingsmaatregelen volgens *de criteria XYZ* in alle materiële opzichten effectief zijn, in overeenstemming is met de werkelijkheid.'
Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid dient de conclusie negatief te worden geformuleerd: bij voorbeeld: 'Op grond van onze in dit rapport beschreven werkzaamheden is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen volgens *de criteria XYZ* niet in alle materiële opzichten effectief zijn' of 'Op grond van onze in dit rapport beschreven werkzaamheden is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de bewering *van de verantwoordelijke partij* dat de interne beheersingsmaatregelen volgens *de criteria XYZ* in alle materiële opzichten effectief zijn, niet in overeenstemming is met de werkelijkheid.'
Indien de accountant een andere dan goedkeurende conclusie formuleert dient het assurance-rapport een duidelijke omschrijving te bevatten van alle daarvoor geldende redenen: (zie ook de paragrafen 51, 52 en 53 van deze Standaard).

k. **de datum van het assurance-rapport:** hierdoor weten de beoogde gebruikers dat de accountant rekening heeft gehouden met de invloed van gebeurtenissen die zijn opgetreden tot die datum op de informatie omtrent het object van onderzoek en op het assurance-rapport;
l. **de naam en de vestigingsplaats van de accountantspraktijk en/of van de accountant, wat normaliter de plaats inhoudt waar de accountantspraktijk is gevestigd die verantwoordelijk is voor de opdracht:** hierdoor weten de beoogde gebruikers welke persoon en/of welke accountantspraktijk de verantwoordelijkheid voor de opdracht op zich neemt.

50 De accountant kan zijn assurance-rapport uitbreiden met overige informatie en uiteenzettingen die niet als doel hebben afbreuk te doen aan zijn conclusie. Voorbeelden daarvan zijn: gedetailleerde informatie over de eigenschappen en de ervaring van hem en anderen die bij de opdracht zijn betrokken, toelichting op het materialiteitsniveau, bevindingen omtrent bijzondere aspecten van de opdracht en aanbevelingen. Of deze informatie al dan niet wordt opgenomen hangt af van haar betekenis voor de behoeften van de beoogde gebruikers. Extra informatie wordt duidelijk gescheiden van de conclusie van de accountant en op een zodanige manier verwoord dat zij daaraan geen afbreuk doet.

Conclusies met beperking, afkeurende conclusies en conclusies van oordeelonthouding

51 **De accountant dient geen goedkeurende conclusie te verstrekken indien de volgende situaties zich voordoen en de accountant van mening is dat het effect daarvan van materieel belang is of kan zijn:**

a. **er is een beperking in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant, dat wil zeggen dat de omstandigheden een belemmering vormen voor de accountant om de noodzakelijke assurance-informatie te verkrijgen die het opdrachtrisico tot gewenste niveau reduceert of dat de verantwoordelijke partij dan wel de opdrachtgever een beperking oplegt die dit belemmert. In dat geval dient de accountant een conclusie met beperking of een conclusie van oordeelhouding te verstrekken;**
b. **in gevallen waarin de conclusie van de accountant;**
   1. **is geformuleerd conform een bewering van de verantwoordelijke partij en deze bewering niet in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming is met de werkelijkheid; of**
   2. **zodanig is geformuleerd dat deze direct betrekking heeft op het object van onderzoek en op de criteria en de informatie omtrent het object van onderzoek afwijkingen van materieel belang vertoont[578], dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te verstrekken; of**
c. **na de aanvaarding van de opdracht blijkt dat de criteria niet toepasbaar zijn of dat het object van onderzoek zich niet leent voor een assurance-opdracht. De accountant dient dan:**
   1. **een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te verstrekken indien de niet toepasbare criteria of het oneigenlijke object van onderzoek naar alle waarschijnlijkheid misleidend zijn voor de beoogde gebruikers; of**
   2. **in alle andere gevallen een conclusie met beperking of een conclusie van oordeelonthouding te verstrekken.**

52 **De accountant dient een conclusie met beperking te verstrekken indien het effect van een bepaalde zaak niet zodanig van materieel belang of van invloed is dat een afkeurende conclusie of een conclusie van oordeelonthouding is vereist. In een conclusie met beperking wordt het woord 'uitgezonderd' gebruikt voor het effect op datgene waarop de beperking betrekking heeft.**

[578] In een dergelijke direct reporting-opdracht, waar de informatie over het object van onderzoek alleen wordt verwoord in de conclusie van de accountant en waar zijn conclusie is dat het object van onderzoek niet in alle materiële opzichten voldoet aan de criteria, wordt bijvoorbeeld: 'Naar ons oordeel is het stelsel van interne beheersing, met uitzondering van [...], in alle materiële opzichten effectief volgens de criteria XYZ' gezien als een beperking

53 In de gevallen waarin de goedkeurende conclusie van de accountant wordt geformuleerd over een bewering van de verantwoordelijke partij en in die bewering is aangegeven en goed omschreven dat de informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat zal de accountant:

a. een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie verstrekken die direct gericht is op het object van onderzoek of op de criteria; of
b. indien in de opdrachtvoorwaarden specifiek vereist is dat een conclusie moet worden geformuleerd die betrekking heeft op de bewering van de verantwoordelijke partij, weliswaar een goedkeurende conclusie verstrekken maar in het assurance-rappport een toelichtende paragraaf opnemen waarin hij specifiek naar deze voorwaarden verwijst.

Overige verantwoordelijkheden met betrekking tot de rapportering

54 **De accountant dient rekening te houden met overige verantwoordelijkheden voor de rapportering waaronder de noodzaak om informatie uit te wisselen met de organen die belast zijn met governance, over relevante zaken die van belang zijn voor governance en die uit de assurance-opdracht naar voren komen.**

55 In deze Standaard voor assurance-opdrachten wordt onder ‘governance’ verstaan de rol van degenen aan wie het toezicht op, de beheersing van en de aansturing van een verantwoordelijke partij is toevertrouwd.[579] De organen belast met governance zijn gewoonlijk verantwoordelijk voor het waarborgen dat een entiteit haar doelstellingen verwezenlijkt en voor de verslaggeving aan belanghebbenden. Indien de opdrachtgever niet dezelfde is als de verantwoordelijke partij is het veelal niet passend om direct over de verantwoordelijke partij te communiceren met deze partij of met degenen die zijn belast met governance.

56 In deze Standaard voor assurance-opdrachten worden met ‘belangrijke zaken met betrekking tot governance’ die zaken bedoeld die naar voren komen uit de assurance-opdracht en die volgens de accountant belangrijk zijn voor degenen die belast zijn met governance. Tot de relevante zaken die van belang zijn voor governance behoren alleen die zaken die de accountant zijn gebleken tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht. Indien de opdrachtvoorwaarden dit niet specifiek vereisen is de accountant niet verplicht procedures op te zetten met als specifieke doelstelling het signaleren van zaken die van belang zijn voor governance.

Specifieke aspecten publieke sector

1 Deze Standaard voor assurance-opdrachten is van toepassing voor alle accountants werkzaam binnen de publieke sector die onafhankelijk zijn van de entiteit waarvoor zij assurance-opdrachten uitvoeren. Indien accountant binnen de publieke sector niet onafhankelijk zijn van de entiteit waarvoor zij een assurance-opdracht uitvoeren dient deze Standaard te worden toegepast met een speciale verwijzing naar de aanwijzingen in voetnoot 2.

[579] In veel landen zijn grondslagen ontwikkeld waarnaar verwezen kan worden bij het opzetten van gedragsregels voor governance. Deze grondslagen zijn vaak gericht op beursgenoteerde ondernemingen; ze kunnen echter ook dienstig zijn bij het verbeteren van de governance in andere soorten entiteiten. Er bestaat niet een exclusief model voor een goede governance. De structuur en gedragsregels daarvan verschillen van land tot land.

3400 Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie

Inleiding

1 Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven inzake opdrachten voor het onderzoeken van en het rapporteren over toekomstgerichte financiële informatie. Dit omvat mede de werkzaamheden met betrekking tot het onderzoeken van veronderstellingen op basis van best mogelijke schattingen (verder aangeduid als schattingen) of op basis van hypotheses. Deze Standaard heeft geen betrekking op het onderzoeken van toekomstgerichte financiële informatie die in algemeen beschrijvende termen is gesteld, zoals die onder meer voorkomt in het jaarverslag, ofschoon veel van de hierna opgenomen procedures ook voor een dergelijk onderzoek van toepassing kunnen zijn.

2 **In een opdracht tot onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie dient de accountant toereikende informatie te verkrijgen teneinde vast te stellen dat:**
   a. **de aan de toekomstgerichte financiële informatie ten grondslag liggende, door het bestuur gemaakte schattingen, niet onredelijk zijn en in geval van hypotheses deze aansluiten op het doel van de informatieverstrekking;**
   b. **de toekomstgerichte financiële informatie op een juiste wijze is gebaseerd op de veronderstellingen;**
   c. **de toekomstgerichte financiële informatie op een juiste wijze is gepresenteerd en alle veronderstellingen van materieel belang toereikend zijn toegelicht met inbegrip van een duidelijke vermelding of het schattingen of hypotheses betreft; en**
   d. **de toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld op dezelfde basis als de jaarrekening, met toepassing van aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling.**

3 Onder ‘toekomstgerichte financiële informatie’ wordt verstaan financiële informatie welke is gebaseerd op verwachtingen omtrent toekomstige gebeurtenissen en mogelijke acties van een entiteit. Deze informatie is naar zijn aard uiterst subjectief waarbij het maken van afwegingen een belangrijke rol speelt. Toekomstgerichte financiële informatie wordt onderscheiden in prognoses en projecties of een combinatie van beide; bijvoorbeeld prognoses voor de termijn van een jaar, aangevuld met een projectie over 5 jaar.

4 Onder ‘prognose’ wordt verstaan die toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op veronderstellingen omtrent toekomstige gebeurtenissen waarvan het bestuur verwacht dat deze zullen plaatsvinden en de op grond daarvan te nemen acties, voor zover bekend op het moment dat de informatie wordt opgesteld (schattingen).

5 Onder ‘projectie’ wordt verstaan die toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op:
   a. hypotheses omtrent toekomstige gebeurtenissen en door het bestuur te nemen acties, waarvan niet vaststaat dat ze daadwerkelijk zullen plaatsvinden, zoals in het geval van entiteiten die zich in een aanloopfase bevinden of overwegen een belangrijke wijziging in de aard van de bedrijfsactiviteiten aan te brengen; of
   b. een combinatie van schattingen en hypotheses.

6 Toekomstgerichte financiële informatie kan voorkomen in de vorm van financiële overzichten of een of meer elementen van financiële overzichten. De informatie kan zijn opgesteld:
   a. als een intern instrument voor het bestuur van de entiteit, bijvoorbeeld bij de voorbereiding van een investeringsbeslissing; of
   b. voor verspreiding onder derden, bijvoorbeeld:
      - een emissieprospectus om mogelijke beleggers te informeren over toekomstverwachtingen;
      - een toekomstparagraaf in het jaarverslag gericht op aandeelhouders, regelgevende instanties en andere geïnteresseerden;
      - een document ten behoeve van financiers dat bijvoorbeeld een overzicht van verwachte kasstromen kan bevatten.

7 Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor de opstelling en de presentatie van de toekomstgerichte financiële informatie, inclusief de beschrijving en toelichting van de daaraan ten grondslag liggende veronderstellingen. De accountant kan worden gevraagd de toekomstgerichte financiële informatie te onderzoeken en daarover te rapporteren, teneinde de geloofwaardigheid ten aanzien van de informatie te vergroten. Dit is onafhankelijk van de vraag of de toekomstgerichte financiële informatie bedoeld is voor gebruik door derden of voor intern gebruik.

De door de accountant verstrekte zekerheid inzake toekomstgerichte financiële informatie

8 Toekomstgerichte financiële informatie heeft betrekking op gebeurtenissen en acties die zich nog niet hebben voorgedaan en zich wellicht ook nooit zullen voordoen. Hoewel er wel gegevens aanwezig kunnen zijn ter onderbouwing van de veronderstellingen, waarop de toekomstgerichte financiële informatie is gebaseerd, zijn dergelijke gegevens in het algemeen eveneens toekomstgericht en derhalve speculatief van aard in tegenstelling tot de gegevens die normaliter beschikbaar zijn voor de controle van retrospectief gerichte financiële informatie. De accountant is daarom ook

niet in staat een oordeel uit te spreken of de uitkomsten zoals weergegeven in de toekomstgerichte financiële informatie daadwerkelijk behaald zullen worden.

9 Verder zal het voor de accountant moeilijk zijn om, gegeven de aard van de gegevens die beschikbaar zijn, bij de beoordeling van de veronderstellingen waarop de toekomstgerichte financiële informatie is gebaseerd, zodanige zekerheid te verkrijgen dat een positief geformuleerd oordeel aangaande de veronderstellingen kan worden verstrekt. Dientengevolge verstrekt de accountant, indien hij in het kader van deze Standaard rapporteert over de aanvaardbaarheid van de door het bestuur van de entiteit opgestelde veronderstellingen, in het algemeen slechts een beperkte mate van zekerheid. Het staat de accountant echter vrij om, indien hij naar zijn oordeel voldoende mate van onderbouwing heeft verkregen, een positief geformuleerd oordeel aangaande de veronderstellingen te verstrekken.

Opdrachtaanvaarding

10 De accountant zal bij zijn beslissing omtrent de aanvaardbaarheid van de opdracht tot onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie de volgende overwegingen betrekken:
- het beoogde gebruik van de toekomstgerichte financiële informatie;
- de verspreidingskring van de toekomstgerichte financiële informatie (al dan niet beperkt);
- de aard van de aan de toekomstgerichte financiële informatie ten grondslag liggende veronderstellingen, namelijk of het schattingen of hypotheses betreft;
- de elementen, die in de toekomstgerichte financiële informatie opgenomen zullen worden;
- de periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft.

11 **De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden, of dient de opdracht terug te geven, indien de veronderstellingen op voorhand niet realistisch zijn of indien hij van mening is dat de toekomstgerichte financiële informatie niet geschikt is voor het beoogde gebruik.**

12 **De accountant en de opdrachtgever dienen overeenstemming te bereiken over de voorwaarden van de opdracht.** Het is zowel in het belang van de entiteit als van de accountant dat laatstgenoemde aan de opdrachtgever een opdrachtbevestiging stuurt, ter voorkoming van eventuele misverstanden omtrent inhoud en uitvoering van de opdracht. De opdrachtbevestiging bevat de punten die zijn opgenomen onder paragraaf 10 van deze Standaard en stipuleert de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor de veronderstellingen en voor het verstrekken aan de accountant van alle relevante informatie en basisgegevens die aan de veronderstellingen ten grondslag liggen.

Kennis van de bedrijfsactiviteiten

13 **De accountant dient voldoende kennis van de bedrijfsactiviteiten te verwerven teneinde in staat te zijn te beoordelen of rekening is gehouden met alle relevante omstandigheden die voor het opstellen van de toekomstgerichte financiële informatie van belang zijn.** De accountant zal ook inzicht moeten verkrijgen in het proces van totstandkoming van de toekomstgerichte financiële informatie bij de entiteit, bijvoorbeeld door de volgende aspecten te beoordelen:
- de interne beheersingsmaatregelen over de processen voor de opstelling van toekomstgerichte financiële informatieverzorging en de deskundigheid en ervaring van de personen die belast zijn met de opstelling daarvan;
- de aard van de documentatie die door de entiteit is vervaardigd ter onderbouwing van de veronderstellingen;
- de mate waarin gebruik is gemaakt van statistische en wiskundige technieken of computertoepassingen;
- de methoden die zijn gebruikt voor de opstelling en toepassing van de veronderstellingen;
- de nauwkeurigheid waarmee in voorgaande perioden toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld en de redenen van belangrijke afwijkingen die daarna zijn gebleken.

14 **De accountant dient te beoordelen in welke mate het steunen op de historische financiële informatie van de entiteit gerechtvaardigd is.** De accountant zal kennis van de historische financiële informatie van de entiteit moeten bezitten om te beoordelen of de toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld conform de grondslagen die bij de historische financiële informatie worden gebruikt en om als maatstaf te dienen bij de beoordeling van de door het bestuur van de entiteit gemaakte veronderstellingen. De accountant zal bijvoorbeeld nagaan of de historische financiële informatie is gecontroleerd of beoordeeld en of er bij de opstelling daarvan algemeen aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling zijn gebruikt.

15 Indien de bij de voorgaande historische financiële informatie verstrekte accountantsverklaring of de beoordelingsverklaring anders dan goedkeurend van aard was, of indien de entiteit zich in een aanloopfase bevindt, houdt de accountant rekening met deze factoren en het effect daarvan op het onderzoek van de toekomstgerichte financiële informatie.

Periode van de toekomstgerichte financiële informatie

16 **De accountant dient de periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft te beoordelen.** Aangezien de veronderstellingen meer speculatief worden als de lengte van de periode toeneemt, zal in dat geval het vermogen van het bestuur van de entiteit om betrouwbare schattingen te maken afnemen. De periode mag niet langer zijn dan de tijdsperiode waarvoor redelijkerwijze nog veronderstellingen kunnen worden geformuleerd. Het navolgende geeft een aantal factoren aan die voor de beoordeling door de accountant van de periode van de toekomstgerichte financiële informatie van belang zijn:

- de doorlooptijd van belangrijke bedrijfsprocessen. Bijvoorbeeld in geval van een belangrijk bouwproject zal de periode die nodig is om het project uit te voeren bepalend kunnen zijn voor de periode waarvoor toekomstgerichte financiële informatie wordt opgesteld;
- de mate van betrouwbaarheid van de veronderstellingen. Als de entiteit bijvoorbeeld een nieuw product introduceert zal de periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft relatief kort kunnen zijn en in segmenten worden verdeeld, zoals weken en maanden. Anderzijds, als de enige activiteit van de entiteit is het verhuren van een activum gedurende een langere termijn, kan een relatief lange periode aanvaardbaar zijn;
- de behoefte van de gebruikers. Toekomstgerichte financiële informatie kan bijvoorbeeld worden opgesteld in verband met de aanvraag van een lening voor de periode die nodig is om voldoende middelen voor de terugbetaling te genereren. Anderzijds kan de informatie zijn opgesteld ten behoeve van toekomstige beleggers in nieuwe obligaties om de aanwending van de verkregen middelen aan te geven.

Onderzoekswerkzaamheden

17 **Bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden, dient de accountant de volgende factoren in zijn overwegingen te betrekken**:

a. **de kans op onjuistheden van materieel belang;**
b. **de opgedane kennis bij eerdere opdrachten;**
c. **de bekwaamheid van het bestuur van de entiteit in het opstellen van toekomstgerichte financiële informatie;**
d. **de mate waarin de toekomstgerichte financiële informatie beïnvloed is door subjectieve factoren van de kant van het bestuur van de entiteit; en**
e. **de toereikendheid en betrouwbaarheid van de onderliggende gegevens.**

18 De accountant beoordeelt de herkomst en de betrouwbaarheid van de gegevens die ten grondslag liggen aan de schattingen van het bestuur van de entiteit. Toereikende informatie over de onderbouwing van dergelijke veronderstellingen kan worden ontleend aan interne en/of externe bronnen, met inbegrip van een beoordeling van de veronderstellingen in het licht van historische gegevens. Tevens moet worden beoordeeld of de veronderstellingen zijn gebaseerd op plannen die passen binnen de mogelijkheden van de entiteit.

19 Indien hypotheses worden gebruikt beoordeelt de accountant of er rekening is gehouden met alle belangrijke implicaties daarvan. Indien bijvoorbeeld wordt verwacht dat de omzet zal stijgen boven de huidige productiecapaciteit van de entiteit, moet in de toekomstgerichte financiële informatie ook aandacht worden besteed aan de noodzakelijke investering voor uitbreiding van de productiecapaciteit of de kosten van andere oplossingen om de beoogde verkopen te realiseren zoals bijvoorbeeld het uitbesteden van een deel van de productie.

20 Hoewel het niet beslist noodzakelijk is onderbouwing te verkrijgen van de hypotheses zal de accountant wel vaststellen, dat deze passen binnen de doelstelling van de toekomstgerichte financiële informatie en er geen reden is om aan te nemen dat deze duidelijk onrealistisch zijn.

21 De accountant overtuigt zich ervan dat de veronderstellingen van het bestuur van de entiteit op een juiste wijze in de toekomstgerichte financiële informatie zijn verwerkt, bijvoorbeeld door het opnieuw uitvoeren van berekeningen en het beoordelen van de interne consistentie van de informatie. Hieronder wordt verstaan het vaststellen dat de voorgenomen acties van het bestuur van de entiteit op elkaar aansluiten en dat de berekening van bedragen waarbij dezelfde gegevens worden gehanteerd, zoals rentepercentages, op een consistente wijze is geschied.

22 De accountant richt zijn aandacht op de vraag in welke mate onderdelen die bijzonder gevoelig zijn voor variaties, een effect van materieel belang hebben op de uitkomsten van de toekomstgerichte financiële informatie. Dit zal de omvang van de door de accountant te verrichten werkzaamheden beïnvloeden. Eveneens heeft dit effect op de beoordeling door de accountant van de aanvaardbaarheid en de toereikendheid van de toelichting bij de toekomstgerichte financiële informatie.

23 Als de accountant de opdracht heeft een of meer elementen van de toekomstgerichte financiële informatie te onderzoeken, bijvoorbeeld een afzonderlijk opgenomen deel van een financieel overzicht, is het van belang dat hij tevens de samenhang met het geheel beoordeelt.

24 Voor zover in de toekomstgerichte financiële informatie gegevens zijn opgenomen die betrekking hebben op een verstreken deel van de lopende verslagperiode, beoordeelt de accountant in welke mate er ten aanzien van de historische informatie werkzaamheden moeten worden verricht. Deze

werkzaamheden zullen variëren afhankelijk van de omstandigheden, bijvoorbeeld de mate waarin de periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft inmiddels al is verstreken.

25 **De accountant dient van het bestuur van de entiteit een schriftelijke bevestiging te verkrijgen aangaande het beoogde gebruik van de toekomstgerichte financiële informatie, de volledigheid van de belangrijkste veronderstellingen en het aanvaarden van de verantwoordelijkheid voor de inhoud van de toekomstgerichte financiële informatie.**

Presentatie en toelichting

26 Bij het beoordelen van de presentatie van en de toelichting op de toekomstgerichte financiële informatie zal de accountant, in aanvulling op de specifieke wettelijke bepalingen, andere voorschriften en professionele regelgeving, moeten vaststellen dat:

- a. presentatie van de toekomstgerichte financiële informatie gericht is op het beoogde doel en niet misleidend is;
- b. de grondslagen van waardering en resultaatbepaling op een duidelijke wijze in de toelichting bij de toekomstgerichte financiële informatie zijn uiteengezet;
- c. de veronderstellingen op een toereikende wijze in de toelichting bij de toekomstgerichte financiële informatie zijn uiteengezet. Het moet duidelijk zijn of de veronderstellingen betrekking hebben op schattingen of op hypotheses. Als de veronderstellingen betrekking hebben op onderdelen die van materieel belang zijn en die in hoge mate onzeker zijn, is het vereist dat deze onzekerheid en de daaruit voortvloeiende onzekerheid ten aanzien van de uitkomsten toereikend zijn uiteengezet;
- d. de datum vermeld is waarop de toekomstgerichte financiële informatie werd opgesteld. Het bestuur van de entiteit moet bevestigen dat de veronderstellingen tot op die datum aanvaardbaar zijn, zelfs al zouden de onderliggende gegevens in een eerdere tijdsperiode zijn verzameld;
- e. indien in de toekomstgerichte financiële informatie bepaalde uitkomsten zijn weergegeven in de vorm van een reeks, de onderbouwing daarvan duidelijk is aangegeven en die reeks niet op grond van bevooroordeelde of misleidende motieven is opgenomen; en
- f. eventuele wijzigingen in de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling sedert de laatst uitgebrachte financiële overzichten zijn toegelicht, tezamen met de redenen voor de wijziging en het effect daarvan op de toekomstgerichte financiële informatie.

Rapportering inzake een onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie

27 **Het rapport inzake een onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie dient de volgende elementen te bevatten:**

- a. **het opschrift;**
- b. **de geadresseerde;**
- c. **de identificatie van de toekomstgerichte financiële informatie;**
- d. **een verwijzing naar algemeen aanvaarde standaarden met betrekking tot het onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie;**
- e. **de vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor de toekomstgerichte financiële informatie, met inbegrip van de veronderstellingen waarop deze is gebaseerd;**
- f. **een vermelding van het doel van de toekomstgerichte financiële informatie en/of de beperkte verspreidingskring;**
- g. **een negatief dan wel positief geformuleerde assurance mededeling met betrekking tot de vraag of de veronderstellingen een redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte financiële informatie;**
- h. **een oordeel in welke mate de toekomstgerichte financiële informatie op een aanvaardbare wijze gebaseerd is op de als uitgangspunt gekozen veronderstellingen en de presentatie ervan in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen;**
- i. **een toereikend omschreven ‘waarschuwing’ omtrent de realiseerbaarheid van de in de toekomstgerichte financiële informatie opgenomen uitkomsten;**
- j. **de datum van het onderzoeksrapport, welke de datum van het voltooien van de werkzaamheden dient te zijn;**
- k. **het adres van de accountant; en**
- l. **de ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk).**

28 Een dergelijk rapport bevat:

- een vermelding dat op grond van het onderzoek naar de onderbouwing van de veronderstellingen, de accountant niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de veronderstellingen geen redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte financiële informatie;
- een oordeel of de toekomstgerichte financiële informatie op een juiste wijze op basis van de veronderstellingen is opgesteld en de presentatie in overeenstemming is met de van toepas-

sing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving;
- een vermelding dat:
  - de werkelijke uitkomsten naar alle waarschijnlijkheid zullen afwijken van de voorspelling, aangezien de veronderstelde gebeurtenissen zich veelal niet zullen voordoen zoals verwacht en de afwijking daarvan van materieel belang kan zijn. Als de toekomstgerichte financiële informatie is weergegeven in de vorm van een reeks zal worden vermeld dat er geen zekerheid bestaat dat de werkelijke uitkomsten daadwerkelijk binnen de aangegeven schaal zullen vallen; en
  - als het een projectie betreft, de toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld voor (doel vermelden) en dat daarbij gebruik is gemaakt van een samenstel van veronderstellingen, inclusief hypotheses waarvan niet vaststaat dat deze daadwerkelijk zullen plaatsvinden. Derhalve worden de lezers erop gewezen dat de toekomstgerichte financiële informatie niet bruikbaar is voor een ander dan het aangegeven doel.

29 –

30 –

31 **Indien de accountant van mening is dat de presentatie en toelichting van de toekomstgerichte financiële informatie niet toereikend zijn, dient de accountant al naar gelang de omstandigheden een onderzoeksrapport met beperking of een afkeurend onderzoeksrapport inzake de toekomstgerichte informatie te verstrekken of de opdracht terug te geven.**
Een voorbeeld daarvan kan zijn een onvoldoende toelichting over de invloed van wijzigingen in de veronderstellingen die van grote betekenis zijn voor de uitkomsten.

32 **Indien de accountant van mening is dat één of meer belangrijke veronderstellingen géén redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte financiële informatie omdat deze niet adequaat zijn, of door de aard van de gehanteerde hypotheses, dient hij een afkeurend onderzoeksrapport inzake de toekomstgerichte informatie te geven of de opdracht terug te geven.**

33 **Indien het onderzoek wordt beïnvloed door omstandigheden die het uitvoeren van één of meer door de accountant noodzakelijk geachte procedures onmogelijk maken, dient de accountant of de opdracht terug te geven of zich van een oordeel te onthouden en te vermelden omtrent welke aangelegenheid onzekerheid bestaat en welke oorzaken en/of omstandigheden tot deze onzekerheid hebben geleid.**

3402 Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard behandelt de assurance-opdrachten die door een accountant[580] worden uitgevoerd om voor gebruikende entiteiten en hun accountants een rapportage te verstrekken. Deze rapportage betreft de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie die aan de gebruikende entiteiten een dienst verleent die waarschijnlijk relevant is voor de interne beheersing van de gebruikende entiteiten in relatie tot de financiële verslaggeving. Deze Standaard vult Standaard 402 aan zodat de rapportages opgesteld in overeenstemming met deze Standaard, geschikt zijn de onder Standaard 402[581] passende assurance-informatie te verschaffen. (Zie Par. A1)

2 In het *Stramien voor Assurance-opdrachten* (het Stramien) staat aangegeven dat een assurance-opdracht een opdracht met een ‘redelijke mate van zekerheid’ of een opdracht met een ‘beperkte mate van zekerheid’ kan zijn, dat een assurance-opdracht een ‘assertion-based’ opdracht of een ‘direct reporting’ opdracht kan zijn alsmede dat de assurance-conclusie voor een ‘assertion-based opdracht’ in termen van de bewering van de verantwoordelijke partij verwoord kan worden of direct in termen van het object van onderzoek en de criteria[582]. In deze Standaard worden alleen ‘assertion-based’ opdrachten behandeld die een redelijke mate van zekerheid uitdrukken, waarbij de assurance-conclusie direct met betrekking tot het object van onderzoek en de criteria wordt verwoord[583].

3 Deze Standaard is alleen van toepassing wanneer de serviceorganisatie verantwoordelijk is voor, of anderszins in staat is om een bewering te doen over de geschikte opzet van interne beheersingsmaatregelen. In deze Standaard worden niet de assurance-opdrachten behandeld:
a. om uitsluitend te rapporteren over de vraag of interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie zo werken als staat beschreven; of
b. om te rapporteren over interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie anders dan die beheersmaatregelen die verband houden met een dienst die waarschijnlijk relevant is voor de interne beheersing van de gebruikende entiteiten in relatie tot de financiële verslaggeving (bijvoorbeeld, interne beheersingsmaatregelen die de productie of kwaliteitsbeheersing van de gebruikende entiteiten beïnvloeden).

Desalniettemin worden in deze Standaard enige leidraden verschaft voor dergelijke opdrachten die onder Standaard 3000[584] worden uitgevoerd. (Zie Par. A2)

4 Naast het uitbrengen van het assurance-rapport betreffende interne beheersingsmaatregelen kan een accountant van de serviceorganisatie ook ingehuurd zijn om rapporten te verschaffen, die niet in deze Standaard behandeld worden zoals de volgende:
a. een rapportage betreffende de transacties of saldi van een gebruikende entiteit die door een serviceorganisatie worden onderhouden; of
b. een rapport van feitelijke bevindingen betreffende de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie.

Relatie met overige professionele uitingen

5 Op grond van de uitvoering van assurance-opdrachten anders dan controles of beoordelingen van historische financiële informatie wordt van de accountant vereist dat hij Standaard 3000 naleeft. Standaard 3000 bevat vereisten in relatie tot onderwerpen zoals de aanvaarding van een opdracht, het plannen, assurance-informatie en documentatie die van toepassing zijn op alle assurance-opdrachten, met inbegrip van opdrachten in overeenstemming met deze Standaard. In deze Standaard wordt uiteengezet op welke wijze Standaard 3000 toegepast moet worden op een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid om over de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie te rapporteren. Het Stramien, dat de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht definieert en beschrijft, verschaft de context om deze Standaard en Standaard 3000 te begrijpen.

6 Het naleven van Standaard 3000 vereist onder andere dat de accountant van de serviceorganisatie de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants naleeft alsmede dat hij de

[580] Op grond van de *Nadere Voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance)* artikel 10 kunnen ook andere toegelaten professionals zoals de RE deze opdrachten uitvoeren.
[581] Standaard 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruik maken van een serviceorganisatie.*
[582] *Het Stramien,* paragraaf 10, 11 en 57.
[583] Paragraaf 13 en 52 (k) van deze Standaard.
[584] Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie.*



kwaliteitsbeheersings-procedures implementeert die van toepassing zijn op de individuele opdracht[585].

Ingangsdatum

7 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

8 De doelstellingen van de accountant van de serviceorganisatie zijn:
   a. het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van geschikte criteria:
      1. een beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem, het systeem getrouw weergeeft zoals dit gedurende de gespecificeerde verslagperiode is opgezet en geïmplementeerd (of in het geval van een type 1 rapport, op een gespecificeerde datum);
      2. interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die staan vermeld in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem gedurende de gespecificeerde verslagperiode op afdoende wijze zijn opgezet (of in het geval van een type 1 rapport, op een gespecificeerde datum);
      3. waar inbegrepen in de reikwijdte van de opdracht, de interne beheersingsmaatregelen, effectief werkten om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode zijn bereikt.
   b. te rapporteren over de aangelegenheden die hierboven bij (a) staan vermeld in overeenstemming met de bevindingen van de accountant van de serviceorganisatie.

Definities

9 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
a. *uitsluitingsmethode (Carve-out methode)* – een methode van omgaan met de diensten die worden verleend door een subserviceorganisatie. Hierbij omvat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem de aard van de diensten die door een subservice-organissatie worden verleend. De relevante interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie zijn echter uitgesloten van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem alsmede van de reikwijdte van de opdracht van de accountant van de serviceorganisatie. De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en de reikwijdte van de opdracht van de accountant van de serviceorganisatie bevatten interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie die de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen van een subserviceorganisatie monitort, wat in kan houden dat de serviceorganisatie een assurance-rapport betreffende de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie beoordeelt;
b. *aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit* – Interne beheersingsmaatregelen waarvan de serviceorganisatie, bij het opzetten van de dienst, aanneemt dat zij door de gebruikende entiteiten zullen worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen te bereiken, in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld;
c. *interne beheersingsdoelstelling* – Het doel of doeleinde van een bepaald aspect van interne beheersingsmaatregelen. Interne beheersingsdoelstellingen houden verband met risico's waar de interne beheersingsmaatregelen naar streven deze te mitigeren;
d. *interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie* – Interne beheersingsmaatregelen over het bereiken van een interne beheersingsdoelstelling die door het assurance-rapport van de accountant wordt omvat; (Zie Par. A3)
e. *interne beheersingsmaatregelen van een subserviceorganisatie* – Interne beheersingsmaatregelen van een subserviceorganisatie die een redelijke mate van zekerheid verschaffen over het bereiken van een interne beheersingsdoelstelling;
f. *criteria* – Benchmarks die gebruikt worden om een object van onderzoek te evalueren of te meten inclusief, waar relevant, benchmarks voor presentatie en toelichting;
g. *opname methode (Inclusive methode)* – Methode hoe er wordt omgegaan met de diensten die door een subserviceorganisatie worden verleend. Hierbij omvat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem de aard van de diensten die door de subserviceorganisatie worden verleend. De relevante interne beheersingsdoelstellingen van die subserviceorganisatie en

[585] Standaard 3000, paragraaf 4 en 6.

daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen zijn opgenomen in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en in de reikwijdte van de opdracht van de accountant van de serviceorganisatie; (Zie Par. A4)
h. *interne auditfunctie* – Een beoordelingsactiviteit, opgesteld of verleend als een dienst aan de serviceorganisatie. De taken daarvan omvatten onder andere het onderzoeken, evalueren en monitoren van het adequaat zijn en de effectiviteit van de interne beheersing;
i. *interne auditors* – Die individuen die de activiteiten van de interne auditfunctie uitvoeren. Interne auditors kunnen tot een interne auditafdeling of vergelijkbare functie behoren;
j. *een rapportage over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie* (in deze Standaard wordt daarnaar verwezen als een 'type 1 rapport') – Een rapportage die bestaat uit:
1. de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem;
2. een schriftelijke bewering van de serviceorganisatie dat, in alle van materieel belang zijnde opzichten, en op basis van geschikte criteria:
   a. de beschrijving het systeem van de serviceorganisatie getrouw weergeeft zoals dit is opgezet en geïmplementeerd op de gespecificeerde datum;
   b. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met interne beheersingsdoelstellingen zoals die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem op de gespecificeerde datum staan vermeld, op afdoende wijze zijn opgezet; en
3. een assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat de redelijke mate van zekerheid over de aangelegenheden in (ii)a.-b. hierboven uitdrukt.

k. *rapport over de beschrijving, opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie* (in deze Standaard wordt daarnaar verwezen als een 'type 2 rapport') – Een rapport dat bestaat uit:
1. de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem;
2. een schriftelijke bewering van de serviceorganisatie dat in alle van materieel belang zijnde opzichten, en op basis van geschikte criteria:
   a. de beschrijving het systeem van de serviceorganisatie getrouw weergeeft zoals dit gedurende de gespecificeerde verslagperiode is opgezet en geïmplementeerd;
   b. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met interne beheersingsdoelstellingen zoals die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode op afdoende wijze zijn opgezet; en
   c. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen zoals die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werkten; en
3. een assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat:
   a. de redelijke mate van zekerheid over de aangelegenheden in (ii)a.-c. hierboven uitdrukt; en
   b. een beschrijving van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan omvat.

l. *accountant van de serviceorganisatie* – Een accountant die, op verzoek van de serviceorganisatie, een assurance-rapport verstrekt betreffende de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie;
m. *serviceorganisatie* – Een derde organisatie (of onderdeel van een derde organisatie) die diensten verleent aan gebruikende entiteiten die waarschijnlijk relevant zijn voor de interne beheersing in relatie tot de financiële verslaggeving;
n. *systeem van een serviceorganisatie (of het systeem)* – De beleidslijnen en procedures die door de serviceorganisatie zijn opgezet en geïmplementeerd om de gebruikende entiteiten de diensten te verlenen die door het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie worden omvat. De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem bestaat onder meer uit een identificatie van: de diensten die worden verleend; de verslagperiode, of in het geval van een type 1 rapport de datum waarop de beschrijving betrekking heeft; interne beheersingsdoelstellingen; en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen;
o. *bewering van een serviceorganisatie* – De schriftelijke bewering over de aangelegenheden waarnaar in paragraaf 9(k)(ii) (of in het geval van een type 1 rapport in paragraaf 9 (j)(ii)) wordt verwezen;
p. *subservice organisatie* – Een serviceorganisatie die door een andere serviceorganisatie wordt gebruikt om sommige diensten uit te voeren die aan gebruikende entiteiten worden verleend die waarschijnlijk relevant zijn voor de interne beheersing van gebruikende entiteiten in relatie tot de financiële verslaggeving;
q. *toetsing van interne beheersingsmaatregelen* – Een controlemaatregel die is opgezet om de werking van interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen, zoals vermeld in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, te evalueren;



r. *accountant van de gebruiker* – Een accountant die de financiële overzichten van een gebruikende entiteit controleert en daarover verslag uitbrengt;[586]
s. *gebruikende entiteit* – Een entiteit die gebruik maakt van een serviceorganisatie.

Vereisten

Standaard 3000

10 De accountant van de serviceorganisatie dient niet aan te geven conform deze Standaard te hebben gewerkt, tenzij de accountant van de serviceorganisatie de vereisten van deze Standaard en Standaard 3000 heeft nageleefd.

Ethische voorschriften

11 De accountant van de serviceorganisatie dient de relevante ethische voorschriften in relatie tot assurance-opdrachten na te leven, waaronder die voorschriften die betrekking hebben op de onafhankelijkheid. (Zie Par. A5)

Management en de met governance belaste personen

12 Waar op grond van deze Standaard van de accountant van de serviceorganisatie vereist wordt dat hij verzoekt om inlichtingen van, of bevestigingen verzoekt bij, communiceert met, of anderszins in interactie staat met de serviceorganisatie, dient de accountant van de serviceorganisatie de juiste persoon of personen binnen het management van de serviceorganisatie of governancestructuur met wie die interactie plaatsvindt te bepalen. Dit dient onder meer in te houden het beschouwen van welke persoon of personen de geschikte verantwoordelijkheden voor en kennis van de betrokken aangelegenheden hebben. (Zie Par. A6)

Aanvaarding en continuering

13 Alvorens de accountant van de serviceorganisatie een opdracht aanvaardt of continueert, dient hij:
- a. te bepalen of:
  1. de accountant van de serviceorganisatie de capaciteiten en de competentie bezit om de opdracht uit te voeren; (Zie Par. A7)
  2. de toe te passen criteria bij de serviceorganisatie om de beschrijving van haar systeem op te stellen, voor de gebruikende entiteit en hun accountants geschikt en beschikbaar zijn; en
  3. de reikwijdte van de opdracht en de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem niet zo beperkt zullen zijn dat het onwaarschijnlijk is dat zij voor de gebruikende entiteiten en hun accountants nuttig zijn. Wanneer er sprake is van een subserviceorganisaite, is de accountant van een serviceorganisatie die de diensten van de subserviceorganisatie gebruikt ook een accountant van de gebruiker.
- b. de instemming van de serviceorganisatie te verkrijgen dat zij haar verantwoordelijkheid erkent en begrijpt:
  1. voor het opstellen van de beschrijving van haar systeem en de bijgaande bewering van de serviceorganisatie, inclusief de volledigheid, nauwkeurigheid en de methode van presentatie van die beschrijving en bewering; (Zie Par. A8)
  2. om een redelijke basis te hebben voor de bewering van de serviceorganisatie die met de beschrijving van haar systeem samengaat: (Zie Par. A9)
  3. voor het in de bewering van de serviceorganisatie aangeven van de criteria die zij hanteerde bij het beschrijven van haar systeem;
  4. voor het in de beschrijving van haar systeem aangeven van:
     - a. de interne beheersingsdoelstellingen; en
     - b. de partij die deze doelstellingen specificeerde wanneer deze gespecificeerd zijn door wet- of regelgeving, of een andere partij (bijvoorbeeld een gebruikersgroep of een beroepsorganisatie);
  5. voor het identificeren van risico's die het bereiken van interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen, en het opzetten en implementeren van interne beheersingsmaatregelen om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat die risico's het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan aangegeven niet zullen verhinderen, en daarmee dat de aangegeven interne beheersingsdoelstellingen zullen worden bereikt; en (Zie Par. A10)

[586] In het geval van een subserviceorganisatie, is de accountant van een serviceorganisatie die gebruik maakt van de diensten van een subserviceorganisatie tevens een accountant van een gebruiker.

6. om de accountant van de serviceorganisatie:
   a. toegang te verschaffen tot alle informatie zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden, met inbegrip van service level agreements waarvan de serviceorganisatie op de hoogte is dat deze relevant is voor de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie en de bijgaande bewering van de serviceorganisatie;
   b. aanvullende informatie te verschaffen die de accountant kan verzoeken aan de serviceorganisatie voor de doeleinden van de assurance-opdracht; en
   c. onbeperkte toegang te verschaffen tot de personen binnen de serviceorganisatie van wie accountant van de serviceorganisatie bepaalt dat het noodzakelijk is assurance-informatie te verkrijgen.

De aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

14 Indien de serviceorganisatie voor de afronding van de opdracht verzoekt om een wijziging in de reikwijdte van de opdracht, dient de accountant van de serviceorganisatie zich ervan te vergewissen dat er een redelijke rechtvaardiging bestaat voor die wijziging. (Zie Par. A11 en A12)

Het beoordelen van de geschiktheid van de criteria

15 Zoals op grond van Standaard 3000 wordt vereist, dient de accountant van de serviceorganisatie te beoordelen of de serviceorganisatie geschikte criteria heeft gehanteerd bij het opstellen van de beschrijving van haar systeem, bij het evalueren of de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet en, in het geval van een type 2 rapport, bij het evalueren of de interne beheersings-maatregelen effectief werken[587].

16 Bij het beoordelen van de geschiktheid van de criteria, om de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem te evalueren, dient de accountant van de serviceorganisatie te bepalen of de criteria ten minste het volgende bevatten:
   a. of de beschrijving weergeeft op welke wijze het systeem van de serviceorganisatie is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van, in voorkomend geval:
      1. de soorten diensten die worden verleend, met inbegrip van, in voorkomend geval de verwerkte transactiestromen;
      2. de procedures, binnen zowel de informatie technologie als handmatige systemen, waardoor diensten worden verleend, met inbegrip van, in voorkomend geval, procedures waardoor transacties worden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd voor zover noodzakelijk en overgebracht naar de rapportages en overige informatie die voor gebruikende entiteiten is opgesteld;
      3. de daarmee verband houdende vastleggingen en ondersteunende informatie, met inbegrip van, in voorkomend geval, administratie, ondersteunende informatie en specifieke rekeningen die worden gebruikt om transacties te initiëren, vast te leggen, te verwerken en erover te rapporteren; dit omvat tevens het corrigeren van onjuiste informatie en op welke wijze informatie naar de rapporten wordt overgebracht en op welke wijze overige informatie voor gebruikende entiteiten is opgesteld;
      4. op welke wijze het system van de serviceorganisatie significante gebeurtenissen en omstandigheden, anders dan de transacties, behandelt;
      5. het proces dat wordt gehanteerd om rapportages en overige informatie voor gebruikende entiteiten op te stellen;
      6. de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen om die doelstellingen te bereiken;
      7. aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit beschouwd bij de opzet van de interne beheersingsmaatregelen; en
      8. andere aspecten van de beheersingsomgeving van de entiteit, het risico-inschattingsproces, het informatiesysteem (inclusief daarmee verband houdende processen) en communicatie, de beheersingsactiviteiten en de monitoringsbeheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de diensten die worden verleend.
   b. in het geval van een type 2 rapport, over de vraag of de beschrijving relevante details bevat over wijzigingen aan het systeem van de serviceorganisatie gedurende de verslagperiode die door de beschrijving wordt omvat.
   c. of de beschrijving informatie weglaat of verkeerd voorstelt die relevant is voor de reikwijdte van het systeem van de serviceorganisatie dat wordt omschreven, terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikers en hun accountants te voldoen en dat de beschrijving daarom niet ieder aspect van het systeem van de serviceorganisatie kan bevatten dat iedere individuele gebruikende entiteit en haar accountant in diens bijzondere omgeving belangrijk kan achten.

[587] Standaard 3000, paragraaf 19.

17 Bij het beoordelen van de geschiktheid van de criteria om de opzet van de interne beheersingsmaatregelen te evalueren, dient de accountant van de serviceorganisatie te bepalen of de criteria ten minste de vraag bevatten of:
   a. de serviceorganisatie de risico's heeft geïdentificeerd die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen; en
   b. de interne beheersingsmaatregelen die in die beschrijving zijn geïdentificeerd, indien zij werken zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde interne beheersingsdoelstellingen niet verhinderen.

18 Bij het beoordelen van de geschiktheid van de criteria om de werking van interne beheersingsmaatregelen te evalueren bij het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid dat de vermelde interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving zijn geïdentificeerd bereikt zullen worden, dient de accountant van de serviceorganisatie te bepalen of de criteria ten minste de vraag bevatten of de interne beheersingsmaatregelen gedurende de gespecificeerde verslagperiode consistent zijn toegepast. Dit houdt onder meer in of er handmatige interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast door personen die de geschikte competentie en bevoegdheid hebben. (Zie Par. A13, A14 en A15)

Materialiteit

19 Bij het plannen en het uitvoeren van de opdracht dient de accountant van de serviceorganisatie de materialiteit met betrekking tot de getrouwe weergave van de beschrijving, de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen en, in het geval van een type 2 rapport, de werking van interne beheersingsmaatregelen in aanmerking te nemen. (Zie Par. A16, A17 en A18)

Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie

20 De accountant van de serviceorganisatie dient inzicht in het systeem van de serviceorganisatie te verkrijgen, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen die bij de reikwijdte van de opdracht zijn inbegrepen. (Zie Par. A19 en A20)

Het verkrijgen van assurance-informatie met betrekking tot de beschrijving

21 De accountant van de serviceorganisatie dient de beschrijving van de serviceorganisatie van haar system te verkrijgen en te lezen en dient te evalueren of die aspecten van de beschrijving die bij de reikwijdte van de opdracht zijn inbegrepen getrouw zijn weergegeven, met inbegrip van de vraag of: (Zie Par. A21 en A22)
   a. de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld in de gegeven omstandigheden redelijk zijn; (Zie Par. A23)
   b. interne beheersingsmaatregelen geïdentificeerd in die beschrijving zijn geïmplementeerd;
   c. aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit, indien aanwezig, adequaat zijn beschreven; en
   d. diensten die door een subservice organisatie, indien aanwezig, zijn uitgevoerd adequaat zijn beschreven, met inbegrip van of de opname methode (inclusive methode) of de uitsluitingsmethode (carve-out methode) is gehanteerd met betrekking tot die diensten.

22 De accountant van de serviceorganisatie dient middels overige werkzaamheden in combinatie met verzoeken om inlichtingen te bepalen of het systeem van de serviceorganisatie is geïmplementeerd. Die overige werkzaamheden dienen observatie en inspectie van vastleggingen en overige documentatie te bevatten van de manier waarop het systeem van de serviceorganisatie werkt en interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast. (Zie Par. A24)

Het verkrijgen van assurance-informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen

23 De accountant van de serviceorganisatie dient te bepalen welke van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie noodzakelijk zijn om de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld te bereiken en dient te beoordelen of die interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet. De bepaling hiervan dient het volgende te bevatten: (Zie Par. A25, A26 en A27)
   a. het identificeren van de risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen; en
   b. het evalueren van de koppeling van interne beheersingsmaatregelen geïdentificeerd in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem aan deze risico's.

Het verkrijgen van assurance-informatie met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen

24 Wanneer een type 2 rapport wordt verstrekt dient de accountant van de serviceorganisatie die interne beheersingsmaatregelen te toetsen waarvan de accountant van de serviceorganisatie heeft bepaald dat zij noodzakelijk zijn om de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de service-organisatie van haar systeem staan vermeld te bereiken, en dient hij hun werking gedurende de verslagperiode vast te stellen. De assurance-informatie die in eerdere opdrachten is verkregen over de toereikende werking van interne beheersingsmaatregelen in eerdere verslagperiodes verschaft geen basis voor een vermindering van het toetsen, zelfs niet wanneer die is aangevuld met assurance-informatie die tijdens de lopende verslagperiode is verkregen. (Zie Par. A28, A29, A30, A31 en A32)

25 Bij het opzetten en het uitvoeren van de toetsing van interne beheersingsmaatregelen dient de accountant van de serviceorganisatie:

a. overige werkzaamheden uit te voeren in combinatie met verzoeken om inlichtingen om assurance-informatie te verkrijgen over:
   1. de wijze waarop de interne beheersingsmaatregel was toegepast;
   2. de consistentie waarmee de interne beheersingsmaatregel was toegepast; en
   3. de vraag door wie of met welke middelen de interne beheersingsmaatregel is toegepast;

b. vast te stellen of de te toetsen interne beheersingsmaatregelen afhankelijk zijn van andere interne beheersingsmaatregelen (indirecte interne beheersingsmaatregelen) en, zo ja, of het noodzakelijk is om assurance-informatie te verkrijgen die de werking van die indirecte interne beheersingsmaatregelen onderbouwt; en (Zie Par. A33 en A34)

c. methodes te bepalen voor het selecteren van elementen ter toetsing die effectief zijn in het bereiken van de doelstellingen van de controlemaatregel. (Zie Par. A35 en A36)

26 Bij het bepalen van de omvang van de toetsing van interne beheersingsmaatregelen dient de accountant van de serviceorganisatie aangelegenheden, met inbegrip van de kenmerken van de te toetsen populatie te overwegen, hetgeen omvat de aard van de interne beheersingsmaatregelen, de frequentie van hun toepassing (bijvoorbeeld maandelijks, dagelijks, een aantal keren per dag) en de verwachte mate van deviatie.

Het gebruiken van steekproeven

27 Wanneer de accountant van de serviceorganisatie gebruik maakt van steekproeven dient de accountant van de serviceorganisatie: (Zie Par. A35 en A36)

a. het doel van de controlemaatregel en de kenmerken van de populatie van waaruit de steekproef zal worden genomen bij het opzetten van de steekproef te overwegen;

b. een afdoende grootte van de steekproef te bepalen die het steekproefrisico tot een aanvaardbaar laag niveau verlaagt;

c. eenheden voor de steekproef te selecteren op een dergelijke manier dat iedere steekproefeenheid in de populatie een kans heeft om geselecteerd te worden;

d. indien een opgezette controlemaatregel niet van toepassing is op het geselecteerde item, de controlemaatregel op een vervangend item uit te voeren; en

e. indien hij niet in staat is om de opgezette werkzaamheden, of geschikte andere werkzaamheden, op een geselecteerd item toe te passen, dat item als een deviatie te behandelen.

Aard en oorzaak van deviaties

28 De accountant van de serviceorganisatie dient de aard en de oorzaak van de geïdentificeerde deviaties te onderzoeken en dient te bepalen of:

a. geïdentificeerde deviaties binnen de verwachte mate van deviatie en aanvaardbaar zijn; daarom verschaft de reeds uitgevoerde toetsing een geschikte basis om te concluderen dat de interne beheersingsmaatregel gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werkt;

b. aanvullende toetsing van de interne beheersingsmaatregel of overige interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn om tot een conclusie te komen dat de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een bepaalde interne beheersingsdoelstelling gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werken; of (Zie Par. A25)

c. de uitgevoerde toetsing een geschikte basis verschaft om te concluderen dat de interne beheersingsmaatregel gedurende de gespecificeerde verslagperiode niet effectief werkte.

29 In de zeer zeldzame gevallen waar de accountant van de serviceorganisatie overweegt dat een ontdekte deviatie in een steekproef een a-typische fout is en er geen enkele andere interne beheersingsmaatregelen zijn geïdentificeerd die het voor de accountant van de serviceorganisatie mogelijk maken te concluderen dat de relevante interne beheersingsdoelstelling gedurende de gespecificeerde verslagperiode wordt behaald, dient de accountant van de serviceorganisatie een hoge mate van zekerheid te verkrijgen dat een dergelijk deviatie niet representatief is voor de populatie. De accountant van de serviceorganisatie dient deze mate van zekerheid te verkrijgen



door aanvullende werkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen dat de deviatie geen invloed heeft op het resterende deel van de populatie.

De werkzaamheden van een interne auditfunctie

Het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie

30 Indien de serviceorganisatie een interne auditfunctie heeft, dient de accountant van de serviceorganisatie een inzicht in de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie te verwerven alsmede in de werkzaamheden die worden uitgevoerd om te bepalen of het waarschijnlijk is dat de interne auditfunctie relevant is voor de opdracht. (Zie Par. A37)[588]

Bepalen of en in welke mate van de werkzaamheden van de interne auditors gebruik kan worden gemaakt

31 De accountant van de serviceorganisatie dient te bepalen:
   a. of het waarschijnlijk is dat de werkzaamheden van de interne auditors adequaat zijn voor de doeleinden van de opdracht; en
   b. zo ja, wat de geplande invloed is van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, de timing of omvang van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie.

32 Bij het bepalen of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk adequaat zijn voor de doeleinden van de opdracht, dient de accountant van de serviceorganisatie het volgende te evalueren:
   a. de objectiviteit van de interne auditfunctie;
   b. de technische competentie van de interne auditors;
   c. of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk met voldoende professionele zorgvuldigheid worden uitgevoerd; en
   d. of het waarschijnlijk is dat er effectieve communicatie zal plaatsvinden tussen de interne auditors en de accountant van de serviceorganisaties.

33 Bij het bepalen van de geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, timing of omvang van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie, dient de accountant van de serviceorganisatie te overwegen: (Zie Par. A38)
   a. de aard en de reikwijdte van de gespecificeerde werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd of uitgevoerd moeten worden;
   b. de significantie van die werkzaamheden voor de conclusies van de accountant van de serviceorganisatie; en
   c. de mate van subjectiviteit die is gehanteerd bij de evaluatie van de assurance-informatie die ter ondersteuning van die conclusies is verzameld.

Gebruik maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie

34 Om gebruik te maken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors, dient de accountant van de serviceorganisatie die werkzaamheden te evalueren en daarop werkzaamheden uit te voeren om te bepalen of zij adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant van de serviceorganisatie. (Zie Par. A39)

35 Om het adequaat zijn van specifieke werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd voor de doeleinden van de accountant van de serviceorganisatie te bepalen, dient de accountant van de serviceorganisatie te evalueren of:
   a. de werkzaamheden zijn uitgevoerd door interne auditors die beschikken over adequate vaktechnische training en vaardigheid;
   b. op de werkzaamheden naar behoren toezicht is uitgeoefend en of ze naar behoren werden beoordeeld en gedocumenteerd;
   c. adequate assurance-informatie is verkregen om de interne auditors in staat te stellen redelijke conclusies te trekken;
   d. de bereikte conclusies onder de gegeven omstandigheden passend zijn en of alle rapportages opgesteld door de interne auditors consistent zijn met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden; en
   e. uitzonderingen die voor de opdracht of ongebruikelijke aangelegenheden die door de interne auditors naar voren zijn gebracht naar behoren worden opgelost.

[588] In deze Standaard worden geen gevallen behandeld waarbij de interne auditors directe ondersteuning verlenen aan de accountant van de serviceorganisatie bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden.

Effect op het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

36 Indien er gebruik is gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient de accountant van de serviceorganisatie in de sectie van het assurance-rapport dat zijn oordeel bevat niet te verwijzen naar die werkzaamheden. (Zie Par. A40)

37 In het geval van een type 2 rapport, indien er gebruik is gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, dient het onderdeel van het as-surance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie, dat de toetsing door de accountant van de serviceorganisatie van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan beschrijft, een beschrijving van het werk van de interne auditor en van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie met betrekking tot die werkzaamheden te bevatten. (Zie Par. A41)

Schriftelijke bevestigingen

38 De accountant van de serviceorganisatie dient de serviceorganisatie te verzoeken om schriftelijke bevestigingen te verschaffen die: (Zie Par. 42)

a. de bewering opnieuw bevestigen die samengaat met de beschrijving van het systeem;
b. vermelden dat de serviceorganisatie alle relevante informatie en overeengekomen toegang aan de accountant van de serviceorganisatie heeft verschaft; en
c. vermelden dat de serviceorganisatie de accountant van de serviceorganisatie heeft ingelicht over de volgende zaken waarvan de serviceorganisatie op de hoogte is:
   1. het niet-naleven van wet- en regelgeving, fraude, ongecorrigeerde deviaties die toe te schrijven zijn aan de serviceorganisatie die één of meer gebruikende entiteiten kunnen beïnvloeden;
   2. tekortkomingen in de opzet van interne beheersingsmaatregelen;
   3. gevallen waarin interne beheersingsmaatregelen niet hebben gewerkt zoals stond beschreven; en
   4. alle gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode, die de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem omvat tot aan de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie, die een significantie invloed zouden kunnen hebben op het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie.

39 De schriftelijke bevestigingen dienen in de vorm van een bevestigingsbrief geadresseerd aan de accountant van de serviceorganisatie te zijn. De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie te liggen.

40 Indien, na de aangelegenheid met de accountant van de serviceorganisatie te hebben besproken, de serviceorganisatie niet één of meerdere schriftelijke bevestigingen verschaft die in overeenstemming met paragraaf 38(a) en (b) van deze Standaard zijn verzocht, dient de accountant van de serviceorganisatie een oordeelonthouding te formuleren. (Zie Par. A43)

Overige informatie

41 De accountant van de serviceorganisatie dient de eventuele overige informatie te lezen die is inbegrepen bij een document dat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie bevat, om eventuele met die beschrijving van materieel belang zijnde inconsistenties te identificeren. De accountant van de serviceorganisatie kan tijdens het lezen van de overige informatie met als doel de van materieel belang zijnde inconsistenties te identificeren, kennis krijgen van een duidelijke afwijking van de feiten in die overige informatie.

42 Indien de accountant van de serviceorganisatie kennis krijgt van een van materieel belang zijnde inconsistentie of een duidelijke afwijking van de feiten, dient de accountant van de serviceorganisatie de aangelegenheid met de serviceorganisatie te bespreken. Indien de accountant van de serviceorganisatie concludeert dat er in de overige informatie een van materieel belang zijnde inconsistentie of een afwijking van de feiten bestaat waarvan de serviceorganisatie weigert deze te corrigeren, dient de accountant van de serviceorganisatie verder passende actie te ondernemen. (Zie Par. A44 en A45)

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

43 De accountant van de serviceorganisatie dient te verzoeken om inlichtingen of de serviceorganisatie op de hoogte is van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die door de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem is omvat tot aan de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie die een significante invloed zouden kunnen hebben op het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie. Indien de accountant van de service-organisatie kennis heeft van een dergelijke gebeurtenis, en

informatie over die gebeurtenis niet door de serviceorganisatie is toegelicht, dient de accountant van de serviceorganisatie het in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie toe te lichten.

44 De accountant van de serviceorganisatie heeft geen verplichting om werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, of de geschiktheid van de opzet of de werking van de interne beheersingsmaatregelen, na de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie.

Documentatie

45 De accountant van de serviceorganisatie dient documentatie zo op te stellen dat die voldoende is om een ervaren accountant van een serviceorganisatie die voorheen niet bij de opdracht betrokken was, in staat te stellen inzicht te verwerven in:
   a. de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig deze Standaard en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen;
   b. de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie; en
   c. significante aangelegenheden voortgekomen uit de opdracht, de daaruit getrokken conclusies en significante professionele oordelen die zijn gevormd om tot die conclusies te komen.

46 Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden dient de accountant het volgende vast te leggen:
   a. de onderscheidende kenmerken van de specifieke elementen of aangelegenheden die worden getoetst;
   b. wie de werkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop dergelijke werkzaamheden zijn voltooid; en
   c. wie de werkzaamheden heeft beoordeeld en de datum en omvang van een dergelijke beoordeling.

47 Indien de accountant van de serviceorganisatie gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditors, dient de accountant van de serviceorganisatie de conclusies die getrokken zijn met betrekking tot de evaluatie van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de interne auditors, en de door de accountant van de serviceorganisaties uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot die werkzaamheden, te documenteren.

48 De accountant van de serviceorganisatie dient de besprekingen met de serviceorganisatie en overige over significante aangelegenheden te documenteren met inbegrip van de aard van de besproken significante aangelegenheden en wanneer en met wie deze besprekingen plaatsvonden.

49 Indien de accountant van de serviceorganisatie informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met de uiteindelijke conclusie van de accountant van de serviceorganisatie met betrekking tot een significante aangelegenheid, dient de accountant van de serviceorganisatie te documenteren op welke wijze de accountant van de serviceorganisatie de inconsistentie heeft behandeld.

50 De accountant van de serviceorganisatie dient de documentatie in een opdrachtdossier samen te stellen en het administratieve proces van samenstelling van het definitieve dossier tijdig na de datum van zijn assurance-rapport te voltooien[589].

51 Nadat het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier is voltooid, dient de accountant van de serviceorganisatie geen documentatie te vernietigen of te verwijderen voordat de bewaarperiode is afgelopen. (Zie Par. A46)

52 Indien de accountant van de serviceorganisatie het noodzakelijk acht om bestaande opdrachtdocumentatie aan te passen of nieuwe documentatie nadat de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier is voltooid, toe te voegen en die documentatie geen invloed heeft op de rapportage van de accountant van de serviceorganisatie, dient de accountant van de serviceorganisatie, ongeacht de aard van de aanpassingen of de toevoegingen, het volgende te documenteren:
   a. de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
   b. wanneer en door wie ze werden aangebracht en beoordeeld.

Het opstellen van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

De inhoud van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

53 Het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie dient de volgende basiselementen te bevatten: (Zie Par. A47)

[589] Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier moet worden afgerond, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van het assurance-rapport (gelijk aan de periode die geldt voor controledossiers zoals gesuggereerd in Standaard 230, paragraaf A21).

a. een titel die duidelijk aangeeft dat de rapportage een assurance-rapport is van een onafhankelijke accountant;
b. een geadresseerde;
c. het aanduiden van:
   1. de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en de bewering van de serviceorganisatie die de aangelegenheden bevatten die beschreven zijn in paragraaf 9(k)(ii) voor een type 2 rapport, of paragraaf 9(j)(ii) voor een type 1 rapport;
   2. de eventuele onderdelen van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem die niet door het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie worden omvat;
   3. indien de beschrijving naar de behoefte aan aanvullende interne beheersingsmaatregelen van een gebruikende entiteit verwijst, een vermelding dat de accountant van de serviceorganisatie de geschiktheid van de opzet of de werking van aanvullende interne beheersingsmaatregelen van een gebruikende entiteit niet heeft geëvalueerd, en dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld alleen maar kunnen worden bereikt, indien de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van een gebruikende entiteit samen met de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie op afdoende wijze zijn opgezet of werken;
   4. Indien diensten door een subserviceorganisatie worden uitgevoerd, de aard van de activiteiten die door de subserviceorganisatie worden uitgevoerd zoals die staan beschreven in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en of er van de opname methode (inclusive methode) of de uitsluitingmethode (carve-out methode) met betrekking tot die diensten gebruik is gemaakt. Waar er van de uitsluitingmethode (carve-out methode) gebruik is gemaakt, een vermelding dat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van relevante subserviceorganisaties uitsluit en dat werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie zich niet uitstrekken tot de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie. Waar er gebruik is gemaakt van de opname methode (inclusive methode), een vermelding dat de beschrijving van de subserviceorganisatie van haar systeem de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie omvat, en dat de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie zich uitstrekten tot de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie.
d. aanduiding van de criteria en de partij die de interne beheersingsdoelstellingen specificeert;
e. een vermelding dat de rapportage en, in het geval van een type 2 rapport, de beschrijving van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen alleen voor gebruikende entiteiten en hun accountants, die afdoende inzicht hebben om deze te beschouwen zijn bedoeld, samen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door gebruikende entiteiten zelf worden uitgevoerd, wanneer zij de risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van gebruikende entiteiten inschatten; (Zie Par. A48)
f. een vermelding dat de serviceorganisatie verantwoordelijk is voor:
   1. het opstellen van de beschrijving van haar systeem en de bijgaande bewering, met inbegrip van de volledigheid, nauwkeurigheid en de methode van presentatie van die beschrijving en die bewering;
   2. het verlenen van de diensten die door de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem wordt omvat;
   3. het vermelden van de interne beheersingsdoelstellingen (waar zij niet zijn geïdentificeerd door wet- of regelgeving, of een andere partij bijvoorbeeld een gebruikersgroep of een beroepsorganisatie); en
   4. het opzetten en implementeren van interne beheersingsmaatregelen om de interne beheersingsdoelstellingen te bereiken die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld.
g. een vermelding dat de verantwoordelijkheid van de accountant van de serviceorganisatie ligt bij het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de beschrijving van de serviceorganisatie, over de opzet van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met interne beheersingsdoelstellingen die in die beschrijving staan vermeld, en, in het geval van een type 2 rapport, over de werking van die interne beheersingsmaatregelen op basis van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie;
h. een vermelding dat de opdracht overeenkomstig Standaard 3402 'Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie' is uitgevoerd, op grond waarvan van de accountant wordt vereist dat hij de ethische voorschriften naleeft en werkzaamheden uitvoert om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen of, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem een getrouwe weergave is en de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet en, in het geval van een type 2 rapport, effectief werken;
i. een samenvatting van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie om een

redelijke mate van zekerheid te verkrijgen en een vermelding dat de accountant van mening is dat de verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is om een basis voor het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie te verschaffen en, in het geval van een type 1 rapport, een vermelding dat de accountant van de serviceorganisatie geen werkzaamheden met betrekking tot de werking van interne beheersingsmaatregelen heeft uitgevoerd en er daarom daarover geen oordeel tot uitdrukking wordt gebracht;

j. een vermelding van de beperkingen van interne beheersingsmaatregelen en, in het geval van een type 2 rapport, van het risico van het projecteren naar toekomstige verslagperiodes van een evaluatie betreffende de werking van interne beheersingsmaatregelen;

k. het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie, dat in de positieve vorm tot uitdrukking is gebracht, of, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van geschikte criteria:
   1. in het geval van een type 2 rapport:
      a. de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, dat gedurende de gespecificeerde verslagperiode is opgezet en geïmplementeerd, getrouw weergeeft;
      b. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode op afdoende wijze zijn opgezet; en
      c. de getoetste interne beheersingsmaatregelen, die noodzakelijk waren om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld zijn bereikt gedurende de gespecificeerde verslagperiode, effectief werkten.
   2. in het geval van een type 1 rapport:
      a. de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, dat op de gespecificeerde datum is opgezet en geïmplementeerd, getrouw weergeeft;
      b. de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem vermeld staat, op de gespecificeerde datum op afdoende wijze zijn opgezet.

l. de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie, die niet eerder zal zijn dan de datum waarop de accountant van de serviceorganisatie voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen waar hij zijn oordeel op baseert;

m. de naam van de accountant van de serviceorganisatie en de locatie in het rechtsgebied waarin de accountant van de serviceorganisatie werkzaam is.

54 In het geval van een type 2 rapport dient het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie een separate sectie na het oordeel, of een bijlage, te bevatten die de uitgevoerde toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan beschrijft. Bij het beschrijven van die toetsingen dient de accountant van de serviceorganisatie duidelijk te vermelden welke interne beheersingsmaatregelen zijn getoetst, aan te duiden of de getoetste elementen alle of een selectie van de elementen in de populatie weergeven en de aard van de getoetste elementen op afdoende gedetailleerde wijze aan te geven om de gebruikende accountant in staat te stellen de invloed van dergelijke toetsingen op hun risico-inschattingen te bepalen. Indien er deviaties zijn geïdentificeerd, dient de accountant van de serviceorganisatie de omvang van de uitgevoerde toetsen die leidde naar het identificeren van de deviaties, erbij te betrekken (met inbegrip van de grootte van de steekproef waar er van een steekproef gebruik werd gemaakt), en het aantal en de aard van de geconstateerde deviaties. De accountant van de serviceorganisatie dient deviaties te rapporteren zelfs als, op basis van de uitgevoerde toetsingen, de accountant van de serviceorganisatie geconcludeerd heeft dat de gerelateerde beheersing doelstelling was bereikt. (Zie Par. A18 en A49)

Aangepaste oordelen

55 Indien de accountant van de serviceorganisatie concludeert dat: (Zie Par. A50, A51 en A52)

a. de beschrijving van de serviceorganisatie het systeem, zoals dit is opgezet en geïmplementeerd, in alle van materieel belang zijnde aspecten, niet getrouw weergeeft;

b. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld, niet op afdoende wijze zijn opgezet, in alle van materieel belang zijnde opzichten;

c. in het geval van een type 2 rapport de getoetste interne beheersingsmaatregelen, die noodzakelijk waren om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie staan vermeld, zijn bereikt, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet effectief werkten; of

d. de accountant van de serviceorganisatie niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen, dient het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie te worden aangepast en dient het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie een duidelijke beschrijving van alle redenen voor die aanpassing te bevatten.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

56 Indien de accountant van de serviceorganisatie kennis krijgt van het niet-naleven van wet-en regelgeving, fraude of niet-gecorrigeerde fouten die toe te schrijven zijn aan de serviceorganisatie en die duidelijk triviaal zijn en een of meerdere gebruikende entiteiten kunnen beïnvloeden, dient de accountant van de serviceorganisatie te bepalen of de aangelegenheid op de geschikte wijze is gecommuniceerd aan de getroffen gebruikende entiteiten. Indien de aangelegenheid niet op die manier is besproken en de serviceorganisatie niet bereid is om dat te doen, dient de accountant van de serviceorganisatie passende actie te ondernemen. (Zie Par. A53)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard (Zie Par. 1 en 3)

A1 Interne beheersing is een proces dat is opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen betreffende het bereiken van de doelstellingen die verband houden met de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en efficiency van activiteiten en het naleven van toepasselijke wet- en regelgeving. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot doelstellingen met betrekking tot de activiteiten en het naleven van wet- en regelgeving van een serviceorganisatie kunnen relevant zijn voor de interne beheersing van een gebruikende entiteit in relatie tot de financiële verslaggeving. Dergelijke interne beheersingsmaatregelen maken deel uit van de beweringen betreffende de presentatie en toelichting met betrekking tot saldi, transactiestromen of toelichtingen, of zij maken deel uit van assurance-informatie die de gebruikende accountant evalueert of hier gebruik van maakt bij het toepassen van de controlewerkzaamheden. De interne beheersingsmaatregelen, bijvoorbeeld, van een serviceorganisatie die de loonkosten verwerkt, die betrekking hebben op het tijdig afdragen van de wettelijke inhoudingen op het loon aan overheidsautoriteiten zijn mogelijk relevant voor een gebruikende entiteit aangezien late afdrachten op rente en boetes kunnen uitlopen die voor een gebruikende entiteit zouden resulteren in een schuld. Op vergelijkbare wijze worden de interne beheersingsmaatregelen betreffende de aanvaardbaarheid van investeringstransacties vanuit een regelgevend perspectief mogelijk gezien als relevant voor de presentatie en toelichting van de transacties en rekeningsaldi van een gebruikende entiteit in haar financiële overzichten. De bepaling of de interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie die verband houden met activiteiten en naleving waarschijnlijk relevant zijn voor de interne beheersing van gebruikende entiteiten in relatie tot de financiële verslaggeving is een aangelegenheid van professionele oordeelsvorming, waarbij de interne beheersingsdoelstellingen die door de serviceorganisatie zijn opgezet en de geschiktheid van de criteria in acht moeten worden genomen.

A2 De serviceorganisatie kan niet in staat zijn om te beweren dat het systeem op afdoende wijze is opgezet wanneer, bijvoorbeeld, de serviceorganisatie met een systeem werkt dat door een gebruikende entiteit is opgezet of in een contract tussen de gebruikende entiteit en de serviceorganisatie is vastgelegd. Vanwege de onlosmakelijke verbinding tussen de geschikte opzet van de interne beheersings-maatregelen en hun werking, zal het ontbreken van een bewering met betrekking tot de geschiktheid van de opzet de accountant van de serviceorganisatie waarschijnlijk beletten te concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen zijn bereikt en bijgevolg de accountant van de serviceorganisatie beletten te oordelen over de werking van interne beheersingsmaatregelen. Als andere mogelijkheid kan de accountant ervoor kiezen een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden te aanvaarden om de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of een assurance-opdracht op basis van Standaard 3000 uit te voeren om te kunnen concluderen of, op basis van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, de interne beheersingsmaatregelen werken zoals staat beschreven.

Definities (Zie Par. 9(d) en 9(g))

A3 De definitie van ‘interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie’ omvat aspecten van informatiesystemen van gebruikende entiteiten die door de serviceorganisatie zijn onderhouden en kunnen ook aspecten van een of meer van de componenten van interne beheersing van een serviceorganisatie bevatten. Het kan bijvoorbeeld aspecten bevatten van de beheersingsomgeving, het monitoren en beheersingsactiviteiten van een serviceorganisatie wanneer deze verband houden met de verleende diensten. Het bevat echter geen interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie die geen verband houden met het bereiken van de beheersing doelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, zoals interne beheersingsmaatregelen die verband houden met het opstellen van de financiële overzichten van de serviceorganisatie zelf.

A4 Wanneer er van de opname methode (inclusive methode) gebruik wordt gemaakt, zijn de vereisten in deze Standaard ook van toepassing op de diensten die door de subserviceorganisatie worden

verleend, met inbegrip van het verkrijgen van overeenstemming met betrekking tot de aangelegenheden in Par. 13 (b)(i)-(v) zoals die op de subserviceorganisatie in plaats van de serviceorganisatie zijn toegepast. Het uitvoeren van werkzaamheden bij de subserviceorganisatie leidt tot coördinatie en communicatie tussen de serviceorganisatie, de subserviceorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie. De opname methode (inclusive methode) is doorgaans alleen haalbaar indien de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie met elkaar zijn verbonden of als het contract tussen de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie hierin voorziet.

Ethische voorschriften (Zie Par. 11)

A5 De accountant van de serviceorganisatie is onderhevig aan de relevante onafhankelijkheidsvereisten die gewoonlijk bestaan uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants tezamen met de daarop gebaseerde Nadere Voorschriften. Bij het uitvoeren van een opdracht overeenkomstig deze Standaard wordt op grond van de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants niet van de accountant van de serviceorganisatie vereist dat hij onafhankelijk is van elke gebruikende entiteit.

Management en de met governance belaste personen (Zie Par. 12)

A6 De beheers- en goverancestructuren lopen per rechtsgebied en per entiteit uiteen, waardoor ze invloeden zoals verschillende culturele en juridische achtergronden en kenmerken van grootte en eigendom weerspiegelen. Een dergelijke verscheidenheid houdt in dat het voor deze Standaard niet mogelijk is om voor alle opdrachten de personen te specificeren met wie de accountant van de serviceorganisatie in interactie moet staan met betrekking tot bepaalde aangelegenheden. De serviceorganisatie kan bijvoorbeeld een segment zijn van een derde organisatie en geen gescheiden juridische entiteit. In dergelijke gevallen is het mogelijk dat voor het identificeren van geschikt managementpersoneel of de met governance belaste personen bij wie de schriftelijke bevestigingen moeten worden verzocht, het toepassen van professionele oordeelsvorming is vereist.

Aanvaarding en continuering

Capaciteiten en competentie om de opdracht uit te kunnen voeren (Zie Par. 13(a)(i))

A7 Relevante capaciteiten en competentie om de opdracht uit te voeren bevatten onder meer de volgende aangelegenheden:
- kennis van de betreffende sector;
- inzicht in informatietechnologie en systemen;
- ervaring met het evalueren van risico's aangezien deze verband houden met de geschikte opzet van interne beheersingsmaatregelen; en
- ervaring met het opzetten en het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en met het evalueren van de resultaten.

De bewering van een serviceorganisatie (Zie Par. 13(b)(i))

A8 De weigering door een serviceorganisatie om een schriftelijke bewering te verschaffen, volgende op een overeenkomst van de accountant van de serviceorganisatie om een opdracht te aanvaarden of te continueren, geeft een beperking in reikwijdte aan die ertoe leidt dat de accountant van de serviceorganisatie de opdracht teruggeeft. Indien wet- of regelgeving de accountant van de serviceorganisatie niet toestaat de opdracht terug te geven, formuleert de accountant van de serviceorganisatie een oordeelonthouding.

Een redelijke basis voor de bewering van de serviceorganisatie (Zie Par. 13(b)(i))

A9 In het geval van een type 2 rapport, houdt de bewering van de serviceorganisatie onder meer een vermelding in dat de interne beheersingsmaatregelen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werkten. Deze bewering kan gebaseerd zijn op de monitoringactiviteiten van de serviceorganisatie. Het monitoren van interne beheersingsmaatregelen is een proces om de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen in de loop van de tijd vast te stellen. Het houdt onder meer het tijdig bepalen van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen in, het identificeren en rapporteren van tekortkomingen aan geschikte personen binnen de serviceorganisatie en het nemen van de noodzakelijke corrigerende acties. De serviceorganisatie brengt het monitoren van interne beheersingsmaatregelen tot stand middels voortdurende activiteiten, separate evaluaties of een combinatie van beiden. Hoe groter de mate van effectiviteit van voortdurende monitoringactiviteiten, des te kleiner de behoefte aan separate evaluaties. Voortdurende monitoringactiviteiten zijn vaak opgenomen in de normale terugkerende activiteiten van een serviceorganisatie en

bevatten regelmatige leidinggevende en toezichthoudende activiteiten.
Interne auditors of personeelsleden die vergelijkbare functies bekleden kunnen een bijdrage leveren aan het monitoren van de activiteiten van de serviceorganisatie. Monitoringactiviteiten kunnen ook het gebruik maken van informatie die door externe partijen wordt gecommuniceerd, inhouden, zoals klachten van cliënten en commentaar van regelgevers of toezichthouders die mogelijk op problemen wijzen of de nadruk leggen op gebieden die behoefte hebben aan verbetering. Het feit dat de accountant van de serviceorganisatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen zal rapporteren, is geen vervanging voor de processen van de serviceorganisatie zelf om een redelijke basis voor haar bewering te verschaffen.

Het identificeren van risico's (Zie Par. 13(b)(iv))

A10 Zoals staat vermeld in paragraaf 9(c), houden interne beheersingsdoelstellingen verband met risico's waar de interne beheersingsmaatregelen ernaar streven deze te mitigeren. Het risico dat een transactie bijvoorbeeld op het verkeerde bedrag of in de verkeerde verslagperiode wordt vastgelegd kan als een interne beheersingsdoelstelling tot uitdrukking worden gebracht dat transacties op het juiste bedrag en in de juiste verslagperiode worden vastgelegd. De serviceorganisatie is verantwoordelijk voor het identificeren van de risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen. De serviceorganisatie kan een formeel of informeel proces hebben om relevante risico's te identificeren. Een formeel proces kan het inschatten van de significantie van geïdentificeerde risico's inhouden, het inschatten van de waarschijnlijkheid dat zij zullen voorkomen en het besluiten welke acties moeten worden ondernomen om op die risico's in te spelen. Daar de interne beheersingsdoelstellingen echter verband houden met risico's waar interne beheersingsmaatregelen naar streven deze te mitigeren, kan weldoordachte identificatie van interne beheersingsdoelstellingen bij het opzetten en implementeren het systeem van de serviceorganisatie zelf bestaan uit een informeel proces voor het identificeren van relevante risico's.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht (Zie Par. 14)

A11 Een verzoek tot het wijzigen van de reikwijdte van de opdracht heeft mogelijk geen redelijke rechtvaardiging wanneer het verzoek bijvoorbeeld is gedaan om bepaalde interne beheersingsdoelstellingen uit te sluiten van de reikwijdte van de opdracht vanwege de waarschijnlijkheid dat het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie aangepast zou worden; of de serviceorganisatie zal de accountant geen schriftelijke bewering verschaffen en het verzoek wordt gedaan om de opdracht onder Standaard 3000 uit te voeren.

A12 Een verzoek tot het wijzigen van de reikwijdte van de opdracht kan een redelijke rechtvaardiging hebben wanneer het verzoek bijvoorbeeld is gedaan om een subserviceorganisatie van de opdracht uit te sluiten wanneer de serviceorganisatie geen toegang voor de accountant van de serviceorganisatie kan regelen, en de methode waarvan gebruik wordt gemaakt bij het behandelen van de diensten die door die subserviceorganisatie worden verleend is gewijzigd van de opname methode (inclusive methode) naar de uitsluitingmethode (carve-out methode).

Het beoordelen van de geschiktheid van de criteria (Zie Par. 15, 16, 17 en 18)

A13 Het is nodig dat criteria voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn om het hen mogelijk te maken inzicht te verkrijgen in de basis voor de bewering van de serviceorganisatie betreffende de getrouwe weergave van haar systeem, de geschiktheid van het opzetten van interne beheersingsmaatregelen en, in het geval van een type 2 rapport, de werking van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen.

A14 Op grond van Standaard 3000 wordt er van de accountant vereist dat hij, onder andere, de geschiktheid van criteria en de toepasselijkheid van het object van onderzoek beoordeelt[590]. Het object van onderzoek is de onderliggende conditie van belang voor de beoogde gebruikers van een assurance-rapport. De volgende tabel identificeert het object van onderzoek en minimale criteria voor elk van de oordelen in type 1 en type 2 rapporten.

[590] Standaard 3000, paragraaf 18 en 19.

	Object van onderzoek	Criteria	Commentaar	
Oordeel over de getrouwe weergave van de beschrijving van de service-organisatie van haar systeem (type 1 en type 2 rapporten)	Het systeem van de service-organisatie dat waarschijnlijk relevant is voor de interne beheersing van de gebruikende entiteit in relatie tot de financiële verslaggeving en door het assurance-rapport van de accountant van de service-organisatie wordt omvat.	De beschrijving is een getrouwe weergave indien zij: (a) weergeeft op welke wijze het systeem van de serviceorganisatie is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van, in voorkomend geval, de aangelegenheden die in paragraaf 16(a)(i)–(viii) zijn geïdentificeerd; (b), in het geval van een type 2 rapport, de relevante details van wijzigingen in het systeem van de serviceorganisatie omvat gedurende de verslagperiode die door de beschrijving wordt omvat bevat; en (c) voor de reikwijdte van het systeem van de serviceorganisatie dat is beschreven relevante informatie niet weglaat of verkeerd voorstelt, terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikende entiteiten te voldoen en daarom niet ieder aspect van het systeem van de serviceorganisatie kan bevatten dat iedere individuele gebruikende entiteit in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten.	Het kan nodig zijn dat de specifieke bewoording van de criteria voor dit oordeel op maat wordt gesneden om consistent te zijn met de criteria die bijvoorbeeld door wet- of regelgeving, gebruikersgroepen of een beroepsorganisatie zijn opgesteld. Voorbeelden van criteria voor dit oordeel worden in de voorbeeld bewering van de serviceorganisatie in bijlage 1 verschaft. Paragraaf A21–A24 verschaffen verdere leidraden bij het bepalen of er aan deze criteria wordt voldaan. (Aangaande de vereisten van Standaard 3000, betreft de informatie* over het object van onderzoek voor dit oordeel de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en de bewering van de service-organisatie dat de beschrijving getrouw is weergegeven).	*(De informatie over het object van onderzoek is de uitkomst van de evaluatie of meting van het object van onderzoek dat het resultaat is van het toepassen van de criteria op het object van onderzoek.)
Oordeel over de geschiktheid van de opzet en de werking (type 2 rapporten)	De geschiktheid van de opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk zijn om de beheersingsdoelstellingen te bereiken die in de beschrijving van de service-organisatie staan vermeld.	De interne beheersingsmaatregelen zijn op afdoende wijze opgezet en werken effectief indien: (a) de serviceorganisatie de risico's die het bereiken van de beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld heeft benoemd; (b) de geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen die in die beschrijving, indien ze werken zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid zouden verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde beheersingsdoelstellingen niet verhinderen; en (c) de interne beheersings-maatregelen consistent zijn toegepast zoals ze gedurende de gespecificeerde verslagperiode zijn opgezet. Dit houdt in of handmatige interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast door personen die de geschikte competentie en bevoegdheid hebben.	Wanneer er aan de criteria voor dit oordeel is voldaan, hebben de interne beheersings-maatregelen een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de verbonden beheersingsdoelstellingen gedurende de gespecificeerde verslagperiode zijn bereikt. (aangaande de vereisten van Standaard 3000, betreft de informatie over het object van onderzoek voor dit oordeel de bewering van de service-organisatie dat de interne beheersingsmaat-regelen op af-doende wijze zijn opgezet en dat zij effectief werken.	De beheersingsdoelstellingen, die in de beschrijving van de service-organisatie van haar systeem staan vermeld, zijn onderdeel van de criteria voor deze oordelen. De vermelde beheersingsdoelstellingen zullen per opdracht verschillen. Indien, als onderdeel van het vormen van het oordeel over de beschrijving, de accountant van de service-organisatie concludeert dat de vermelde beheersingsdoelstellingen niet getrouw zijn weergegeven, zouden die beheersingsdoelstellingen niet geschikt zijn als onderdeel van de criteria voor het vormen van een oordeel over de opzet of de doeltreffende werking van interne beheersingsmaatregelen.
Oordeel over de geschiktheid van de opzet (type 1 rapporten)	De geschiktheid van de opzet van die interne beheersings-maatregelen die noodzakelijk zijn om de beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem zijn vermeld te bereiken.	De interne beheersings-maatregelen zijn op afdoende wijze opgezet indien: (a) de serviceorganisatie de risico's die het bereiken van de beheersings-doelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld heeft geïdentificeerd; en (b) de interne beheersingsmaatregelen die in die beschrijving zijn geïdentificeerd, indien ze werken zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid zouden verschaffen dat die risico's niet verhinderen dat de vermelde beheersings-doelstellingen worden bereikt.	Het voldoen aan deze criteria verschaft niet uit zich zelf enige zekerheid dat de verbonden beheersingsmaatregelen zijn bereikt omdat er geen enkele zekerheid over de werking van interne beheersingsmaatregelen is verkregen. (Aangaande de vereisten van Standaard 3000, betreft de informatie over het object van onderzoek voor dit oordeel de bewering van de serviceorganisatie dat de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet.)	

A15 Paragraaf 16(a) identificeert een aantal elementen die in voorkomend geval bij de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem zijn inbegrepen. Deze elementen kunnen niet geschikt zijn indien het beschreven systeem geen systeem is dat transacties verwerkt, indien het

systeem bijvoorbeeld verband houdt met algemene interne beheersingsmaatregelen (general controls) met betrekking tot de hosting van een IT-applicatie, maar niet met de interne beheersingsmaatregelen die in de applicatie zelf zijn verankerd.

Materialiteit (Zie Par. 19 en 54)

A16 Bij een opdracht om verslag uit te brengen over de interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie houdt het begrip materialiteit verband met het systeem waarover gerapporteerd wordt, niet met de financiële overzichten van gebruikende entiteiten. De accountant van de serviceorganisatie plant werkzaamheden en voert deze uit om te bepalen of de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw is weergegeven, of de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie op afdoende wijze en in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgezet en, in het geval van een type 2 rapport, of de interne beheersingsmaatregelen in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief werken. Het begrip materialiteit houdt rekening met het feit dat het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie informatie over het systeem van de serviceorganisatie verschaft om aan de algemene informatiebehoefte van een brede groep gebruikende entiteiten en hun accountants te voldoen die inzicht hebben in de manier waarop er gebruik is gemaakt van dat systeem.

A17 Materialiteit met betrekking tot de getrouwe weergave van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem, en met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen, houdt voornamelijk het in overweging nemen van kwalitatieve factoren in, bijvoorbeeld: of de beschrijving de significante aspecten van het verwerken van significante transacties omvat; of de beschrijving relevante informatie weglaat of verkeerd voorstelt; en het vermogen van interne beheersingsmaatregelen, zoals ze zijn opgezet, om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat interne beheersingsdoelstellingen zouden worden bereikt. Materialiteit met betrekking tot het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen houdt het in overweging nemen van zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren in, bijvoorbeeld: de toelaatbare mate en waargenomen mate waarin wordt afgeweken (een kwantitatieve aangelegenheid) en de aard en oorzaak van een waargenomen deviatie (een kwalitatieve aangelegenheid).

A18 Het begrip materialiteit wordt niet toegepast bij het, in de beschrijving van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, openbaar maken van de resultaten van die toetsingen wanneer deviaties zijn geïdentificeerd. Dit is zo omdat, in de bijzondere omstandigheden van een specifieke gebruikende entiteit of accountant van de gebruiker, de deviatie significantie kan hebben naast het feit dat zij, naar het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie, voorkomt dat een interne beheersingsmaatregel effectief werkt. De interne beheersingsmaatregel waarmee de deviatie verband houdt, kan bijvoorbeeld bijzonder significant zijn bij het voorkomen dat een bepaald soort fout die mogelijk in bepaalde omstandigheden in de omstandigheden van de financiële overzichten van een gebruikende entiteit van materieel belang zou kunnen zijn.

Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie (Zie Par. 20)

A19 Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen die bij de reikwijdte van de opdracht zijn opgenomen, ondersteunt de accountant van de serviceorganisatie bij:

- het aanduiden van de grenzen van dat systeem en hoe het met andere systemen is gekoppeld;
- het vaststellen of de beschrijving van de serviceorganisatie het systeem dat is opgezet en geïmplementeerd, getrouw weergeeft;
- het bepalen welke interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn om de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, te bereiken;
- het vaststellen of de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet;
- het, in het geval van een type 2 rapport, vaststellen of interne beheersingsmaatregelen effectief werkten.

A20 De werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie om dit inzicht te verkrijgen kunnen omvatten:

- het verzoeken om inlichtingen bij personen binnen de serviceorganisatie die, naar het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie, relevante informatie kunnen hebben;
- het observeren van activiteiten en het inspecteren van documenten, rapportages, uitgeprinte en elektronische vastleggingen van de verwerking van transacties;
- het inspecteren van een selectie van overeenkomsten tussen de serviceorganisatie en gebruikende entiteiten om hun gemeenschappelijke voorwaarden te identificeren;
- het herhalen van de uitvoering van de interne beheersingsmaatregelen.



Het verkrijgen van assurance informatie met betrekking tot de beschrijving (Zie Par. 21 en 22)

A21 Het in overweging nemen van de volgende vragen kan de accountant van de serviceorganisatie ondersteunen bij het bepalen of die aspecten van de beschrijving die bij de reikwijdte van de opdracht zijn inbegrepen in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven:

- behandelt de beschrijving de belangrijkste aspecten van de verleende dienst (binnen de reikwijdte van de opdracht) waarvan redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij relevant zijn voor de algemene behoeftes van een brede groep accountants van de gebruiker bij het plannen van hun controles van de financiële overzichten van gebruikende entiteiten?
- is de beschrijving op een gedetailleerd niveau opgesteld waarvan redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat die aan een brede groep accountants van de gebruiker voldoende informatie verschaft om inzicht te verwerven in de interne beheersing overeenkomstig Standaard 315[591]? De beschrijving hoeft niet op ieder aspect van de verwerking van de serviceorganisatie of de aan gebruikende entiteiten verleende diensten in te spelen en hoeft niet dermate gedetailleerd te zijn om het een lezer mogelijk te maken de veiligheid of overige interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie in gevaar te brengen;
- is de beschrijving op een zodanige manier opgesteld dat die geen informatie weglaat of verkeerd voorstelt die de algemene behoeftes van besluiten van een brede groep van accountants van de gebruikers kan beïnvloeden? Bevat de beschrijving bijvoorbeeld significante weglatingen of onnauwkeurigheden bij het verwerken waarvan de accountant van de serviceorganisatie op de hoogte is?
- waar sommige vermelde interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem van de reikwijdte van de opdracht zijn uitgesloten, identificeert de beschrijving daar duidelijk die uitgesloten doelstellingen?
- zijn de interne beheersingsmaatregelen die in beschrijving worden geïdentificeerd geïmplementeerd?
- zijn aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit, indien aanwezig, adequaat beschreven? In de meeste gevallen is de beschrijving van interne beheersingsdoelstellingen dermate verwoord dat het mogelijk is dat de interne beheersingsdoelstellingen worden bereikt middels de werking van interne beheersingsmaatregelen die alleen door de serviceorganisatie zijn geïmplementeerd. Echter, in sommige gevallen kunnen de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld niet door de serviceorganisatie alleen worden bereikt, omdat het bereiken daarvan bepaalde interne beheersingsmaatregelen vereist die door gebruikende entiteiten moeten worden geïmplementeerd. Dit kan het geval zijn waar de interne beheersingsdoelstellingen bijvoorbeeld door een regelgevende of toezichthoudende instantie zijn gespecificeerd. Wanneer de beschrijving inderdaad aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit bevat, identificeert de beschrijving separaat die interne beheersingsmaatregelen samen met de specifieke interne beheersingsdoelstellingen die niet alleen door de serviceorganisatie bereikt kunnen worden;
- indien er van de opname methode (inclusive methode) gebruik is gemaakt, identificeert de beschrijving dan separaat interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie en interne beheersingsmaatregelen bij de subserviceorganisatie? Indien er van de uitsluitingmethode (carve-out methode) gebruik is gemaakt, identificeert de beschrijving de functies die door de subserviceorganisatie zijn uitgevoerd? Wanneer er van de uitsluitingmethode (carve-out methode) gebruik is gemaakt, hoeft de beschrijving niet de gedetailleerde verwerking of interne beheersingsmaatregelen bij de subserviceorganisatie te beschrijven.

A22 De werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie om de getrouwe weergave van de beschrijving te evalueren, kunnen omvatten:

- het in overweging nemen van de aard van gebruikende entiteiten en op welke wijze de diensten die door de serviceorganisatie zijn verleend deze waarschijnlijk beïnvloeden, bijvoorbeeld of gebruikende entiteiten afkomstig zijn uit een bepaalde sector en of zij door instanties binnen de overheid worden gereguleerd;
- het lezen van standaardcontracten, of standaardvoorwaarden van contracten, (indien van toepassing) met gebruikende entiteiten om inzicht te krijgen in de contractuele verplichtingen van de serviceorganisatie;
- het waarnemen van procedures die door het personeel van de serviceorganisatie zijn uitgevoerd;
- het beoordelen van handleidingen met beleidslijnen en procedures en overige documentatie van de systemen zoals stroomschema's en beschrijvingen.

[591] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*

A23 Op grond van paragraaf 21(a) wordt er van de accountant van de serviceorganisatie vereist dat hij evalueert of de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, redelijk zijn in de omstandigheden. Het in overweging nemen van de volgende vragen kan de accountant van de serviceorganisatie ondersteunen bij deze evaluatie:

- zijn de vermelde interne beheersingsdoelstellingen aangegeven door de serviceorganisatie of door externe partijen zoals een regelgevende of toezichthoudende instantie, een gebruikersgroep of een beroepsorganisatie die een transparant zorgvuldig proces volgt?
- waar de vermelde interne beheersingsdoelstellingen door de serviceorganisatie zijn gespecificeerd, houden zij daar verband met de soorten beweringen die doorgaans zijn vastgelegd in de financiële overzichten van een brede groep gebruikende entiteiten waarmee, naar redelijke verwachting, de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie verband houden? Alhoewel de accountant van de serviceorganisatie doorgaans niet in staat is te bepalen op welke wijze interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie specifiek verband houden met de beweringen die in de financiële overzichten van individuele gebruikende entiteiten zijn vastgelegd, wordt gebruik gemaakt van het inzicht van de accountant van de serviceorganisatie in de aard van het systeem van de serviceorganisatie, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen, en in verleende diensten om de soorten beweringen te onderkennen waarmee de interne beheersingsmaatregelen waarschijnlijk verband houden;
- waar de vermelde interne beheersingsdoelstellingen door de serviceorganisatie zijn gespecificeerd, zijn zij daar volledig? Een complete set van interne beheersingsdoelstellingen kan aan een brede groep van accountants van de gebruiker een stelsel verschaffen om het effect van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie op de beweringen te beoordelen die doorgaans in de financiële overzichten van de gebruikende entiteiten zijn vastgelegd.

A24 De werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie om te bepalen of het systeem van de serviceorganisatie geïmplementeerd is, kan gelijk zijn aan, en uitgevoerd worden in samenhang met, werkzaamheden om een inzicht in dat systeem te verwerven. Zij kunnen ook het traceren van elementen door het systeem van de serviceorganisatie inhouden en, in het geval van een type 2 rapport, specifieke verzoeken om inlichtingen over de wijzigingen in interne beheersingsmaatregelen die gedurende die verslagperiode zijn geïmplementeerd. Wijzigingen die significant zijn voor gebruikende entiteiten of hun accountants zijn bij de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem inbegrepen.

Het verkrijgen van assurance informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 23 en 28(b))

A25 Vanuit het oogpunt van een gebruikende entiteit of een accountant van de gebruiker is een interne beheersingsmaatregel op afdoende wijze opgezet indien zij, individueel of in combinatie met overige interne beheersingsmaatregelen, wanneer zij naar tevredenheid wordt nageleefd, een redelijke mate van zekerheid zou verschaffen dat afwijkingen van materieel belang worden voorkomen of zijn gedetecteerd of gecorrigeerd. Een serviceorganisatie of een accountant van de serviceorganisatie is echter niet op de hoogte van de omstandigheden bij individuele gebruikende entiteiten die zouden bepalen of een afwijking van het materieel belang die het gevolg is van een deviatie van een interne beheersingsmaatregel voor die gebruikende entiteiten van materieel belang is. Derhalve is, vanuit het oogpunt van een accountant van de serviceorganisatie, een interne beheersingsmaatregel op afdoende wijze opgezet, indien zij, individueel of in combinatie van overige interne beheersingsmaatregelen, wanneer zij naar tevredenheid wordt nageleefd, een redelijke mate van zekerheid zou verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, worden bereikt.

A26 Een accountant van de serviceorganisatie kan overwegen gebruik te maken van stroomschema’s, vragenlijsten of beslissingstabellen om het inzicht in de opzet van interne beheersingsmaatregelen te bevorderen.

A27 Interne beheersingsmaatregelen kunnen uit een aantal activiteiten bestaan die bedoeld zijn om een interne beheersingsdoelstelling te bereiken. Derhalve is het mogelijk dat, indien de accountant van de serviceorganisatie bepaalde activiteiten niet effectief acht voor het bereiken van een bepaalde interne beheersingsdoelstelling, het bestaan van overige activiteiten het voor de accountant van de serviceorganisatie mogelijk maakt dat hij concludeert dat de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstelling op afdoende wijze zijn opgezet.



Het verkijgen van assurance informatie met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen

Het vaststellen van de werking (Zie Par. 24)

A28 Vanuit het oogpunt van een gebruikende entiteit of een accountant van de gebruiker werkt een interne beheersingsmaatregel effectief indien, individueel of in combinatie met overige interne beheersings-maatregelen, zij een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de afwijkingen van materieel belang, als gevolg van fraude of van fouten, worden voorkomen, of gedetecteerd en gecorrigeerd. Een serviceorganisatie of een accountant van de serviceorganisatie, is echter niet op de hoogte van de omstandigheden bij individuele entiteiten die zouden bepalen of een afwijking die het gevolg is van een deviatie van een interne beheersingsmaatregel is voorgekomen en, zo ja, of deze van materieel belang is. Daarom werkt, vanuit het oogpunt van de accountant van de serviceorganisatie een interne beheersingsmaatregel effectief indien, individueel of in combinatie met overige interne beheersings-maatregelen, zij een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, worden bereikt. Op vergelijkbare wijze bevindt een serviceorganisatie of een accountant van de serviceorganisatie zich niet in een positie om te bepalen of een waargenomen deviatie van een interne beheersingsmaatregel zou resulteren in een afwijking van materieel belang vanuit het oogpunt van een individuele gebruikende entiteit.

A29 Het verkrijgen van inzicht in interne beheersingsmaatregelen dat voldoende is om een oordeel te vormen over de geschiktheid van hun opzet is niet voldoende assurance-informatie met betrekking tot hun werking, tenzij er een bepaald automatisme bestaat dat zorgt voor de consistente werking van de interne beheersingsmaatregelen zoals deze zijn opgezet en geïmplementeerd. Het verkrijgen van informatie over bijvoorbeeld het implementeren van een handmatige interne beheersingsmaatregel op een gegeven tijdstip verschaft geen assurance-informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen op andere tijdstippen. Vanwege de inherente consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking, kan het uitvoeren van werkzaamheden om de opzet van een geautomatiseerd interne beheersingsmaatregel te bepalen, en of deze geïmplementeerd is, mogelijk als assurance-informatie dienen die de werking van de interne beheersingsmaatregelen aantoont, afhankelijk van de beoordeling en toetsing van overige interne beheersingsmaatregelen zoals die over de wijzigingen in programma's.

A30 Om nuttig te zijn voor de accountant van de gebruiker, omvat een type 2 rapport doorgaans een minimale verslagperiode van zes maanden. Indien die verslagperiode korter is dan zes maanden, kan de accountant van de serviceorganisatie het gepast achten om de redenen voor die kortere verslagperiode in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie te beschrijven. Bij de omstandigheden die kunnen resulteren in een rapportage die een verslagperiode van minder dan zes maanden omvat, zijn onder meer inbegrepen wanneer (a) de accountant van de serviceorganisatie tot dicht bij de datum waarop de rapportage over de interne beheersingsmaatregelen wordt uitgebracht een opdracht heeft; (b) de serviceorganisatie (of een bepaald systeem of toepassing) minder dan zes maanden heeft gewerkt; of (c) wanneer er significante wijzigingen in de interne beheersingsmaatregelen hebben plaatsgevonden en het niet praktisch uitvoerbaar is om zes maanden te wachten voordat de rapportage wordt uitgebracht of een rapportage uit te brengen die zowel de verslagperiodes voor als na de wijzigingen omvat.

A31 Bepaalde interne beheersingsmaatregelen kunnen geen assurance-informatie achterlaten over hun werking die op een latere datum kan worden getoetst en derhalve kan de accountant van de service-organisatie het noodzakelijk achten om op verschillende tijdstippen gedurende de verslagperiode de werking van dergelijke interne beheersingsmaatregelen te toetsen.

A32 De accountant van de serviceorganisatie verschaft een oordeel over de werking van interne beheersingsmaatregelen gedurende iedere verslagperiode en daarom is er voldoende geschikte assurance-informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen gedurende de lopende verslagperiode vereist, zodat de accountant van de serviceorganisatie dat oordeel kan verschaffen. Kennis van deviaties die in eerdere opdrachten zijn waargenomen kan er echter toe leiden dat de accountant van de serviceorganisatie de omvang van het toetsen gedurende de lopende verslagperiode vergroot.

Het toetsen van indirecte beheersingsmaatregelen (Zie Par. 25(b))

A33 In sommige omstandigheden kan het noodzakelijk zijn om assurance-informatie te verkrijgen die de werking van indirecte beheersingsmaatregelen ondersteunt. Wanneer de accountant van de service-organisatie bijvoorbeeld besluit om de effectiviteit van een beoordeling van uitzonderingsrapportages te toetsen die verkopen boven de toegestane kredietlimieten gedetailleerd beschrijven, is die beoordeling en de daarmee verband houdende follow-up de interne

beheersingsmaatregel die voor de accountant van de serviceorganisatie direct relevant is. Interne beheersingsmaatregelen betreffende de nauwkeurigheid van de informatie in de rapportages (bijvoorbeeld, de algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls) worden beschreven als 'indirecte' interne beheersingsmaatregelen.

A34 Vanwege de inherente consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking, kan assurance-informatie over het implementeren van een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel op het niveau van de applicatie (application control), in combinatie met assurance-informatie over de werking van de algemene interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie (in het bijzonder, interne beheersingsmaatregelen betreffende wijzigingen) ook substantiële assurance-informatie over die werking verschaffen.

Manieren om elementen voor het toetsen te selecteren (Zie Par. 25(c) en 27)

A35 De manieren om elementen voor het toetsen te selecteren die beschikbaar zijn voor de accountant van de serviceorganisatie:
   a. het selecteren van alle elementen (100% onderzoek). Dit kan geschikt zijn bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die niet frequent worden toegepast, ieder kwartaal bijvoorbeeld, of wanneer assurance-informatie met betrekking tot het toepassen van de interne beheersingsmaatregel het onderzoek 100% effectief maakt;
   b. het selecteren van specifieke elementen. Dit kan van toepassing zijn waar 100% onderzoek niet efficiënt zou zijn en een steekproef niet effectief zou zijn, zoals bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die niet afdoende frequent zijn toegepast om een grote populatie voor een steekproef op te leveren, zoals interne beheersingsmaatregelen die maandelijks of wekelijks worden toegepast; en
   c. het gebruiken van steekproeven. Dit kan van toepassing zijn bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die frequent op een uniforme manier worden toegepast en die via documenten onderbouwde informatie van hun toepassing achterlaten.

A36 Terwijl selectief onderzoek van specifieke elementen vaak een effectieve manier zal zijn om assurance-informatie te verkrijgen, vertegenwoordigt het niet het gebruiken van steekproeven. De resultaten van werkzaamheden die worden toegepast op elementen die op deze manier zijn geselecteerd, kunnen niet op de gehele populatie worden geprojecteerd; dienovereenkomstig verschaft selectief onderzoek van specifieke elementen geen assurance-informatie met betrekking tot het restant van de populatie. Het gebruiken van steekproeven, aan de andere kant, is opgezet om het mogelijk te maken dat er conclusies worden getrokken over een gehele populatie op basis van het toetsen van een steekproef die daaruit genomen is.

De werkzaamheden van een interne auditfunctie

Het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie (Zie Par. 30)

A37 Een interne auditfunctie kan verantwoordelijk zijn voor het verschaffen van analyses, evaluatie, zekerheid, aanbevelingen en overige informatie voor het management en de met governance belaste personen. Een interne auditfunctie bij een serviceorganisatie kan activiteiten uitvoeren die verband houden met het interne beheersingssysteem van de serviceorganisatie zelf of activiteiten die verband houden met de diensten en systemen, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen, die de serviceorganisatie aan gebruikende entiteiten verschaft.

Bepalen of en in welke mate er van de werkzaamheden van de interne auditors gebruik kan worden gemaakt (Zie Par. 33)

A38 Bij het bepalen van de geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, timing of omvang van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie, kunnen de volgende factoren wijzen op de behoefte aan andere of minder uitgebreide werkzaamheden dan anders het geval zou zijn geweest:
- de aard en de reikwijdte van de door de interne auditors uitgevoerde, of nog uit te voeren, specifieke werkzaamheden, is nogal beperkt;
- de werkzaamheden van de interne auditors die verband houden met interne beheersingsmaatregelen die voor de conclusies van de accountant van de serviceorganisatie minder significant zijn;
- op grond van de werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd, of nog uitgevoerd moeten worden, worden geen subjectieve of complexe oordelen vereist.

Gebruik maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie (Zie Par. 34)

A39 De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie betreffende specifieke werkzaamheden van de interne auditors zal afhankelijk zijn van de

inschatting van de significantie van die werkzaamheden op de conclusies van de accountant van de serviceorganisatie (bijvoorbeeld de significantie van de risico's waar de getoetste interne beheersingsmaatregelen ernaar streven deze te mitigeren), de evaluatie van de interne auditfunctie en de evaluatie van de specifieke werkzaamheden van de interne auditors. Dergelijke werkzaamheden kunnen omvatten:
- het onderzoeken van elementen die reeds door de interne auditors zijn onderzocht;
- het onderzoeken van andere soortgelijke elementen; en
- het observeren van werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd.

Het effect op het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie (Zie Par. 36 en 37)

A40 Ongeacht de mate van autonomie en objectiviteit van de interne auditfunctie is een dergelijke functie niet onafhankelijk van de serviceorganisatie zoals van de accountant van de serviceorganisatie bij het uitvoeren van de opdracht wel wordt verwacht. De accountant van de serviceorganisatie heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor het oordeel dat in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie tot uitdrukking wordt gebracht en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant van de serviceorganisatie gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditors.

A41 De beschrijving van de accountant van de serviceorganisatie van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie worden uitgevoerd kan op meerdere manier worden weergegeven, zoals:
- door introductiemateriaal op te nemen in de beschrijving van de toetsing van interne beheersingsmaatregelen die erop wijst dat er van bepaalde werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik werd gemaakt bij het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen;
- de toeschrijving van individuele toetsingen aan de interne auditafdeling.

Schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 38 en 40)

A42 De schriftelijke bevestigingen die op grond van paragraaf 38 worden vereist staan los van, en zijn een aanvulling op, de bewering van de serviceorganisatie zoals die in Par. 9(o) staat beschreven.

A43 Indien de serviceorganisatie de schriftelijke bevestigingen die overeenkomstig paragraaf 38 (c) van deze Standaard worden vereist niet verschaft, kan het voor het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie van toepassing zijn om overeenkomstig paragraaf 55(d) van deze Standaard te worden aangepast.

Overige informatie (Zie Par. 42)

A44 Op grond van de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants wordt er van de accountant van de serviceorganisatie vereist dat hij niet met informatie mag worden geassocieerd waarvan de accountant van de serviceorganisatie aanneemt dat de informatie:
a. een materieel onjuiste of misleidende vermelding bevat;
b. onzorgvuldig verschafte vermeldingen of informatie bevat; of
c. informatie weglaat of verbergt waarvan is vereist dat die informatie is toegevoegd waar een dergelijke weglating of verberging misleidend zou kunnen zijn.[592]

Indien overige informatie die bij een document is ingesloten dat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem bevat en het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie toekomstgerichte informatie bevat zoals herstel en uitwijk, rampen (bestrijdings) -plannen of plannen voor aanpassingen aan het systeem die zullen inspelen op deviaties die in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie zijn geïdentificeerd of claims van een promotionele aard die niet op een aanvaardbare manier kunnen worden gestaafd, kan de accountant van de serviceorganisatie erom verzoeken dat die informatie wordt verwijderd of wordt aangepast.

A45 Indien de serviceorganisatie weigert om de overige informatie te verwijderen of aan te passen, kunnen aanvullende activiteiten die van toepassing zijn het volgende omvatten:
- de serviceorganisatie verzoeken om met haar juridische adviseurs overleg te plegen met betrekking tot de handelswijzen;
- het beschrijven van de van materieel belang zijnde inconsistentie of afwijking van materieel belang van feiten in het assurance-rapport;
- het niet verstrekken van het assurance-rapport totdat de aangelegenheid is opgelost;
- de opdracht teruggeven.

[592] Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants, artikel 9.

Documentatie (Zie Par. 51)

A46 In de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing wordt er vereist dat er beleidslijnen en procedures worden vastgesteld voor het tijdig afronden van het samenstellen van opdrachtdossiers.[593]

Het opstellen van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

Inhoud van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie (Zie Par. 53)

A47 Voorbeelden ter illustratie van assurance-rapporten van accountant van de serviceorganisatie en daarmee verband houdende beweringen van serviceorganisaties staan in bijlagen 1 en 2.

Beoogde gebruikers en doeleinden van het assurnance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie (Zie Par. 53(e))

A48 De criteria waarvan gebruik wordt gemaakt voor opdrachten om te rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie zijn alleen relevant voor de doeleinden van het verschaffen van informatie over het systeem van de serviceorganisatie, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen, aan degenen die inzicht hebben op welke wijze er van het systeem gebruik is gemaakt bij de financiële verslaggeving door gebruikende entiteiten. Dienovereenkomstig staat dit in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie vermeld. De accountant van de serviceorganisatie kan het passend achten om bewoordingen op te nemen die de specifieke verspreiding van het assurance-rapport onder anderen dan de beoogde gebruikers, of het gebruik ervan voor andere doeleinden, beperkt.

Beschrijving van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 54)

A49 Bij het beschrijven van de aard van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen voor een type 2 rapport, worden de lezers van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie ondersteund als de accountant van de serviceorganisatie het volgende opneemt:
- de resultaten van alle toetsingen waar deviaties zijn geïdentificeerd, zelfs als er overige interne beheersingsmaatregelen zijn geïdentificeerd die de accountant van de serviceorganisatie in staat stellen te concluderen dat de relevante interne beheersingsdoelstelling is bereikt of de getoetste interne beheersingsmaatregel nadien van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem is verwijderd;
- informatie over de veroorzakende factoren van geïdentificeerde deviaties, tot de mate waarin de accountant van de serviceorganisatie die factoren heeft geïdentificeerd.

Aangepaste oordelen (Zie Par. 55)

A50 Voorbeelden ter illustratie van elementen van aangepaste assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie staan in bijlage 3.

A51 Zelfs als de accountant van de serviceorganisatie een afkeurend oordeel tot uitdrukking heeft gebracht of een oordeelonthouding heeft geformuleerd, kan het gepast zijn in de paragraaf voor de onderbouwing van het aangepaste oordeel de redenen voor overige aangelegenheden te beschrijven waarvan de accountant van de serviceorganisatie weet dat op grond daarvan een aanpassing van het oordeel zou zijn vereist, alsmede de effecten daarvan.

A52 Wanneer een oordeelonthouding wordt geformuleerd vanwege een beperking in de reikwijdte, is het doorgaans niet passend om de uitgevoerde werkzaamheden te vermelden noch om vermeldingen die de kenmerken van de opdracht van een accountant van de serviceorganisatie beschrijven op te nemen; door dit wel te doen zou de oordeelonthouding kunnen worden overschaduwd.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

A53 Geschikte activiteiten om in te spelen op de omstandigheden die paragraaf 56 zijn geïdentificeerd kunnen omvatten:
- het verkrijgen van juridisch advies over de consequenties van verschillende handelswijzen;
- communicatie met de met governance belaste personen van de serviceorganisatie;
- communicatie met derden (bijvoorbeeld, een regelgever of toezichthouder) wanneer dit vereist is;

[593] Volgens Standaard 230 is een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve controledossier moet worden afgerond, in het algemeen een termijn van niet meer dan 2 maanden na de datum van de controleverklaring.

- het aanpassen van het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie of het toevoegen van een paragraaf inzake overige aangelegenheden;
- het teruggeven van de opdracht.

Bijlage 1: Voorbeeld van de beweringen van de serviceorganisatie (Zie Par. A47)

De volgende voorbeelden van de beweringen van een serviceorganisatie zijn bestemd als leidraden en dienen niet op uitputtende wijze te worden gebruikt en zijn niet op alle situaties van toepassing.

Voorbeeld 1: Type 2 bewering van een serviceorganisatie

Bewering door een serviceorganisatie

De bijgaande beschrijving is voor cliënten opgesteld die gebruik hebben gemaakt van het [het soort of de naam van] systeem en voor hun accountants die voldoende inzicht hebben om de beschrijving, samen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door de cliënten zelf worden uitgevoerd, te beschouwen wanneer zij de risico's van afwijkingen van materieel belang van de financiële overzichten van de cliënten inschatten. [Naam van de entiteit] bevestigt dat:

a. de bijgaande beschrijving op de pagina's [bb–cc] het [het soort of de naam van] systeem voor het verwerken van de transacties van de cliënten gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] getrouw weergeeft. De criteria waarvan gebruik wordt gemaakt bij het maken van deze bewering hielden in dat de bijgaande beschrijving:
    1. weergeeft op welke wijze het systeem is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van:
        a. de soorten diensten die verleend zijn, met inbegrip van, in voorkomend geval de verwerkte transactiestromen;
        b. de procedures, binnen zowel informatietechnologie als handmatige systemen, waardoor die transacties werden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd voor zover noodzakelijk en overgebracht naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld;
        c. de verbonden administratie, de ondersteunende informatie en specifieke rekeningen waarvan gebruik is gemaakt om transacties te initiëren, te verwerken en vast te leggen; dit houdt onder meer het corrigeren van incorrecte informatie in en op welke wijze informatie is overgedragen naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld;
        d. op welke wijze het systeem de significante gebeurtenissen en omstandigheden, buiten de transacties, heeft behandeld;
        e. het proces waarvan gebruik werd gemaakt bij het opstellen van rapportages voor cliënten;
        f. relevante interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om die doelstellingen te bereiken;
        g. interne beheersingsmaatregelen waarvan wij, bij de opzet van het systeem, aannamen dat zij door gebruikende entiteiten zouden worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld te bereiken, samen met de specifieke interne beheersingsdoelstellingen die niet alleen door onszelf kunnen worden bereikt, zijn onderkend;
        h. overige aspecten van onze beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces, het informatiesysteem (met inbegrip van het verbonden bedrijfsproces) en communicatie, beheersingsactiviteiten en interne beheersingsmaatregelen in het kader van het monitoren die relevant zijn voor het verwerken en het rapporteren van de transacties van de cliënten.
    2. relevante details bevat van wijzigingen in het system van de serviceorganisatie gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum];
    3. geen informatie weglaat of verkeerd voorstelt die relevant is voor de reikwijdte van het systeem dat is beschreven terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om te voldoen aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikers en hun accountants en daarom niet ieder aspect van het systeem kan bevatten dat iedere individuele cliënt in diens eigen bijzonder omgeving belangrijk kan achten.

b. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld op afdoende wijze zijn opgezet en gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] effectief werkten. De criteria waarvan bij het maken van deze bewering gebruik werd gemaakt hielden in dat:
    1. de risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld in gevaar brengen, werden onderkend;
    2. de onderkende interne beheersingsmaatregelen, indien zij werkzaam zijn zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid zouden verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde interne beheersingsdoelstellingen niet zouden verhinderen; en
    3. de interne beheersingsmaatregelen gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] consistent zijn toegepast zoals opgezet, met inbegrip ervan dat handmatige interne beheer-

singsmaatregelen zijn toegepast door personen die de geschikte competentie en bevoegdheid hebben.

Voorbeeld 2: Type 1 Bewering van een serviceorganisatie

De bijgaande beschrijving is opgesteld voor cliënten die gebruik hebben gemaakt van het [het soort of de naam van] systeem en voor hun accountants die voldoende inzicht hebben om de beschrijving te beschouwen, samen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door de cliënten zelf worden beheerd, wanneer zij inzicht verwerven in de informatiesystemen van cliënten die relevant zijn voor financiële verslaggeving. [Naam van de entiteit] bevestigt dat:

a. de bijgaande beschrijving op de pagina's [bb–cc] geeft het [het soort of de naam van] systeem voor het verwerken van de transacties van de cliënten gedurende de verslagperiode op [datum] getrouw weer. De criteria waarvan gebruik wordt gemaakt bij het maken van deze bewering hielden in dat de bijgaande beschrijving:
   1. weergeeft op welke wijze het systeem is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van:
      a. de soorten diensten die verleend zijn, met inbegrip van, in voorkomend geval, de verwerkte transactiestromen;
      b. de procedures, binnen zowel informatietechnologie als handmatige systemen, waardoor die transacties werden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd voor zover noodzakelijk en overgebracht naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld;
      c. de verbonden administratie, die de informatie en specifieke rekeningen waarvan gebruik is gemaakt om transacties te initïeren, verwerken, vast te leggen en rapporteren; dit houdt onder meer het corrigeren van incorrecte informatie in en op welke wijze informatie is overgedragen naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld;
      d. op welke wijze het systeem de significante gebeurtenissen en omstandigheden, buiten de transacties, heeft behandeld;
      e. het proces waarvan gebruik werd gemaakt bij het opstellen van rapportages voor cliënten;
      f. relevante interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om die doelstellingen te bereiken;
      g. interne beheersingsmaatregelen waarvan wij, bij de opzet van het systeem, aannamen dat zij door gebruikende entiteiten zouden worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld te bereiken, samen met de specifieke interne beheersingsdoelstellingen die niet alleen door onszelf kunnen worden bereikt zijn onderkend;
      h. overige aspecten van onze beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces, het informatiesysteem (met inbegrip van het verbonden bedrijfsproces) en communicatie, beheersingsactiviteiten en interne beheersingsmaatregelen betreffende monitoring die relevant zijn voor het verwerken en het rapporteren van de transacties van de cliënten.
   2. geen informatie weglaat of verkeerd voorstelt die relevant is voor de reikwijdte van het system dat is beschreven terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om te voldoen aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikers en hun accountants en daarom niet ieder aspect van het systeem kan bevatten dat iedere individuele cliënt in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten;

b. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld op afdoende wijze zijn opgezet, op [datum]. De criteria waarvan bij het maken van deze bewering gebruik werd gemaakt hielden in dat:
   1. de risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld in gevaar brengen, werden onderkend; en
   2. de onderkende interne beheersingsmaatregelen, indien zij werkzaam zijn zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid zouden verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde interne beheersingsdoelstellingen niet zouden verhinderen.

Bijlage 2: Voorbeelden van de assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie (Zie Par. A47)

Voor voorbeeldteksten van assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie wordt verwezen naar HRA deel 3.

Bijlage 3: Voorbeelden van aangepaste assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie (Zie Par. A50)

Voor voorbeeldteksten van assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie wordt verwezen naar HRA deel 3.

3410 Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen

Inleiding

1 Gezien het verband tussen de emissies van broeikasgassen en klimaatverandering, kwantificeren veel entiteiten voor interne managementdoeleinden hun broeikasgasemissies, en stellen velen een emissieverslag op:
  a. als onderdeel van regelgeving op het gebied van verslaggeving;
  b. als onderdeel van een emissiehandelssysteem; of
  c. om investeerders en anderen op vrijwillige basis te informeren. Vrijwillige verslagen kunnen bijvoorbeeld worden gepubliceerd als:
    - autonome documenten;
    - onderdeel zijn van een uitgebreider duurzaamheidsverslag of van het jaarverslag van een entiteit; of
    - worden gedaan ter ondersteuning van opname in een 'broeikasgassen-register'.

Toepassingsgebied van deze Standaard

2 Deze Standaard behandelt assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen van een entiteit.

3 De conclusie van de accountant in een assurance-opdracht kan betrekking hebben op informatie in aanvulling op het emissieverslag. Bijvoorbeeld wanneer de accountant is ingehuurd om te rapporteren over een duurzaamheidsverslag waarvan het emissieverslag slechts een onderdeel is. In die gevallen geldt het volgende: (Zie Par. A1 en A2)
  a. deze Standaard is van toepassing op assurance-werkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot emissieverslagen, behalve wanneer het emissieverslag een relatief klein onderdeel is van de algehele informatie die onderworpen is aan assurance; en
  b. standaard 3000[594] (of een andere Standaard die een specifiek object van onderzoek behandelt) is van toepassing op assurance-werkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot de overige informatie die de conclusie van de accountant omvat.

4 Deze Standaard behandelt niet en voorziet niet in specifieke leidraden voor assurance-opdrachten om te rapporteren over:
  a. emissieverslagen anders dan van broeikasgassen, bijvoorbeeld stikstofoxiden (NO_X) en zwaveldioxide (SO_2). Deze Standaard kan desalniettemin leidraden verschaffen voor dergelijke opdrachten;[595]
  b. overige informatie inzake broeikasgassen, zoals de 'voetafdruk' van de levenscyclus van een product, hypothetische 'nulmeting' informatie, en belangrijke prestatie-indicatoren die zijn gebaseerd op emissiegegevens; of (Zie Par. A3)
  c. instrumenten, processen of mechanismen, zoals compensatieprojecten, welke andere entiteiten gebruiken ter aftrek van emissies. Echter, indien een emissieverslag van een entiteit de aftrek van emissies omvat die zijn onderworpen aan assurance, dan zijn de vereisten van deze Standaard van toepassing met betrekking tot deze aftrek van emissies (Zie Par. 76(f)).

'Assertion-Based' en 'Direct Reporting' opdrachten

5 *Het Stramien voor Assurance-opdrachten* (het Stramien) licht toe dat een assurance-opdracht óf een 'assertion based'-opdracht is óf een 'direct reporting'-opdracht. Deze Standaard behandelt alleen 'assertion-based'-opdrachten.[596]

Procedures voor opdrachten met een redelijke mate en met een beperkte mate van zekerheid

6 Het Stramien licht toe dat een assurance-opdracht óf een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid kan zijn, óf een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.[597] Deze Standaard behandelt zowel assurance-opdrachten met een redelijke mate als met een beperkte mate van zekerheid.

7 Zowel bij assurance-opdrachten met een redelijke mate als met een beperkte mate van zekerheid betreffende een emissieverslag kiest de accountant een combinatie van assurance-werkzaamheden. Bijvoorbeeld inspectie, waarneming ter plaatse, bevestiging, herberekening, het

---

[594] Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie*. Standaard 3000 wordt momenteel herzien door de IAASB. Als gevolg van wijzigingen in Standaard 3000 kan deze Standaard worden aangepast.

[595] NO_X (d.w.z. NO en NO_2, die verschillen van het broeikasgas distikstofmonoxide'(lachgas), N_2O) en SO_2 zijn meer gerelateerd aan 'zure regen' dan aan klimaatverandering.

[596] *Stramien*, paragraaf 10.

[597] *Stramien*, paragraaf 11.

opnieuw uitvoeren, cijferanalyses en het verzoeken om inlichtingen. Het bepalen van de uit te voeren assurance-werkzaamheden bij een specifieke opdracht is een zaak van professionele oordeelsvorming. Aangezien emissieverslagen een breed scala aan omstandigheden omvatten, is het waarschijnlijk dat de aard, timing en omvang van werkzaamheden van opdracht tot opdracht aanzienlijk verschillen.

8 Tenzij dit anders is aangegeven, is iedere vereiste van deze Standaard zowel bij assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid als bij die met een beperkte mate van zekerheid van toepassing. Het niveau van zekerheid dat is verkregen in een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is lager dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Derhalve zullen de werkzaamheden die de accountant zal uitvoeren bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid variëren in aard van en ook beperkter in omvang zijn dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.[598] Vereisten die enkel op een van de twee types opdrachten van toepassing zijn, worden na de paragraafnummers gepresenteerd in kolommen met de letter ‘B’ (beperkte mate van zekerheid) of met ‘R’ (redelijke mate van zekerheid).* Ook al zijn bepaalde werkzaamheden alleen vereist bij assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid, ze kunnen nog steeds geschikt zijn voor bepaalde assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid (zie ook paragraaf A90 waarin de voornaamste verschillen zijn aangegeven tussen de verdere werkzaamheden van de accountant bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid en een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid betreffende een emissieverslag). (Zie Par. A4 en A90)

*VOOR DE LEESBAARHEID ZIJN DEZE PARGRAFEN ONDER ELKAAR GEPLAATST IN PLAATS VAN IN KOLOMMEN

De relatie met Standaard 3000, overige professionele uitspraken en overige vereisten

9 Het uitvoeren van assurance-opdrachten anders dan controles of beoordelingen van historische financiële informatie, vereist dat de accountant in overeenstemming met Standaard 3000 handelt. Standaard 3000 bevat vereisten voor onder andere onderwerpen als de aanvaarding, planning van opdrachten, assurance-informatie en documentatie hierbij, die van toepassing zijn bij alle assurance-opdrachten inclusief opdrachten overeenkomstig deze Standaard. Deze Standaard geeft een nadere invulling van een assurance-opdracht om te rapporteren over het emissieverslag van een entiteit naast de algemene uitgangspunten van Standaard 3000. Het Stramien, dat de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht definieert en beschrijft, biedt context voor het begrijpen van deze Standaard en Standaard 3000. (Zie Par. A17)

10 Het naleven van Standaard 3000 vereist onder andere dat de accountant handelt in overeenstemming met de onafhankelijkheidsvoorschriften en vereisten van de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants en de procedures voor kwaliteitsbeheersing implementeert die van toepassing zijn op de individuele opdracht.[599] (Zie Par. A5 en A6)

11 Daar waar de opdracht onderworpen is aan plaatselijke wet- of regelgeving of aan de bepalingen van een emissiehandelssysteem, doet deze Standaard geen afbreuk aan die wet- of regelgeving of bepalingen. Wanneer plaatselijke wet- of regelgeving of de bepalingen van een emissiehandelssysteem verschillen van deze Standaard, zal een opdracht die is uitgevoerd in overeenstemming met plaatselijke wet- of regelgeving of de bepalingen van een specifiek systeem niet automatisch overeenkomen met deze Standaard. De accountant heeft het recht om het naleven van deze Standaard te vermelden ter aanvulling op het naleven van plaatselijke wet- of regelgeving of op de bepalingen van het emissiehandelssysteem. Dit geldt alleen wanneer aan alle van toepassing zijnde vereisten van deze Standaard is voldaan. (Zie Par. A7)

Ingangsdatum

12 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

13 De doelstellingen van de accountant zijn:
- a. het verkrijgen van een redelijke of beperkte mate van zekerheid of het emissieverslag geen afwijkingen van materieel belang bevat, als gevolg van fraude of van fouten. Hierdoor wordt de accountant in staat gesteld om een conclusie tot uitdrukking te brengen waarin dat niveau van zekerheid wordt bekendgemaakt;
- b. te rapporteren in overeenstemming met de bevindingen van de accountant of:

[598] *Stramien*, paragraaf 53 en Standaard 3000, paragraaf 37.
[599] Standaard 3000, paragraaf 4 en 6.

1. in het geval van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid, het emissieverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; of
2. in het geval van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid, dat de accountant niets is gebleken, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat het emissieverslag niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; en

c. in overeenstemming met de bevindingen van de accountant te communiceren zoals anderszins vereist door deze Standaard.

Definities

14 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:[600]

a. *van toepassing zijnde criteria* – de criteria waarvan de entiteit gebruikmaakt om haar emissies te kwantificeren en te rapporteren in het emissieverslag;
b. *beweringen* – verklaringen van de entiteit, expliciet of anderszins, die zijn opgenomen in het emissieverslag zoals die worden gebruikt door de accountant om de verschillende soorten afwijkingen die zich kunnen voordoen, te overwegen;
c. *basisjaar* – een specifiek jaar of een gemiddelde van meerdere jaren waarmee de emissies van de entiteit over de jaren worden vergeleken;
d. *cap andtrade* – een systeem met een absoluut emissieplafond, dat emissierechten toewijst aan deelnemers en hen in staat stelt om emissierechten onderling te verhandelen;
e. *vergelijkende informatie* – informatie over hoeveelheden en andere toelichtingen in het emissieverslag over een of meer voorgaande verslagperioden;
f. *emissies* – de broeikasgassen die, zijn geëmitteerd in de atmosfeer of zouden zijn geëmitteerd indien de broeikasgassen niet zijn afgevangen en opgeslagen. Emissies kunnen worden onderverdeeld in:

1. directe emissies (ook wel Scope 1 emissies genoemd): emissies door bronnen die eigendom zijn van de entiteit of die onder directe zeggenschap staan van de entiteit; (Zie Par. A8)
2. indirecte emissies: emissies ten gevolge van de activiteiten van de entiteit maar die geëmitteerd worden uit bronnen die geen eigendom zijn, of onder directe zeggenschap staan van de entiteit. Indirecte emissies kunnen verder worden onderverdeeld in:
   a. scope 2 emissies: emissies die het gevolg zijn van energie die aan de entiteit wordt geleverd en door haar wordt geconsumeerd; (Zie Par. A9)
   b. scope 3 emissies: alle overige indirecte emissies; (Zie Par. A10)

g. *aftrek van emissies* – alle elementen die zijn opgenomen in het emissieverslag van de entiteit die zijn afgetrokken van het totaal aan gerapporteerde emissies, maar geen verwijdering zijn; gewoonlijk omvat dit aangekochte compensatie, maar het kan ook een scala aan andere instrumenten of mechanismen omvatten, zoals emissierechten die zijn erkend door een systeem (al dan niet van regelgevers of toezichthouders) waar de entiteit deel van uitmaakt; (Zie Par. A11 en A12)
h. *emissiefactor* – een rekenkundige factor of ratio voor het omzetten van de omvang van een activiteit (bijvoorbeeld het aantal liters geconsumeerde brandstof, de afgelegde kilometers, het aantal dieren in het boerenbedrijf, of de tonnen geproduceerd product) naar de omvang van de broeikasgasemissies;
i. *emissiehandelssysteem* – een marktmechanisme gericht op het beheersen van broeikasgassen om via economische stimulansen de reductie van broeikasgasemissies te bereiken;
j. *entiteit* – de juridische entiteit, economische entiteit of het identificeerbare gedeelte van een juridische of economische entiteit (bijvoorbeeld, één fabriek of andere vorm van inrichting, zoals een stortterrein) of een combinatie van juridische of andere entiteiten of van onderdelen van die entiteiten (bijvoorbeeld een joint venture) waarop de emissies in het emissieverslag betrekking hebben;
k. *fraude* – een opzettelijke handeling door één of meer personen uit de kring van het management, de met governance belaste personen, het personeel of derden, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding om een onrechtmatig of onwettig voordeel te behalen;
l. *overige werkzaamheden* – werkzaamheden die worden uitgevoerd als reactie op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang inclusief het toetsen van interne beheersingsmaatregelen (indien aanwezig), detailcontroles en cijferanalyses;
m. *emissieverslag* – een verantwoording met een uiteenzetting van de samenstelling en de kwantificering van de emissies van broeikasgassen van een entiteit over een verslagperiode (soms een emissie-inventaris genoemd). En, voor zover van toepassing, vergelijkende informatie en toelichtingen inclusief een samenvatting van de significante kwantificerings- en rapporterings-

[600] De definities in Standaard 3000 zijn ook van toepassing op deze Standaard.

grondslagen. Het emissieverslag van een entiteit kan ook een gecategoriseerde opsomming van emissieverwijdering of aftrek van emissies bevatten. Als de opdracht niet het gehele emissieverslag omvat, dient de term ‘emissieverslag’ gelezen te worden als dat onderdeel dat wordt omvat door de opdracht. Het emissieverslag is de ‘informatie over het object van onderzoek’ van de opdracht;[601]
n. *broeikasgassen* – kooldioxide (CO_2) en andere gassen waarvan de van toepassing zijnde criteria vereisen dat zij worden opgenomen in het emissieverslag, zoals: methaan, distikstofmonoxide (lachgas), zwavelhexafluoride, fluorkoolwaterstoffen, perfluorkoolstoffen, en chloorfluorkoolwaterstoffen. Andere broeikasgassen dan kooldioxide worden vaak uitgedrukt in termen die een equivalent zijn van kooldioxide ($CO_{2\text{-}e}$);
o. *organisatorische afbakening* – de grens die bepaalt welke activiteiten worden opgenomen in het emissieverslag van de entiteit;
p. *uitvoeringsmaterialiteit* – de hoeveelheid of hoeveelheden die door de accountant zijn vastgesteld als lager dan de materialiteit betreffende het emissieverslag. Dit om de kans dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen de materialiteit voor het emissieverslag overstijgt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Indien van toepassing refereert de uitvoeringsmaterialiteit ook naar de hoeveelheid of hoeveelheden die door de accountant zijn vastgesteld als lager dan het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde soorten emissies of toelichtingen;
q. *aangekochte CO_2 compensatie* – een aftrek van emissies waarin een entiteit betaalt voor het verminderen van de emissies van een andere entiteit (reductie van emissies) of het toenemen van de emissieverwijdering van een andere entiteit in vergelijking met een hypothetische nulmeting; (Zie Par. A13)
r. *kwantificering* – het proces om de hoeveelheid broeikasgassen te bepalen ten gevolge van de emissie (of verwijdering) van specifieke bronnen (of reservoirs) die direct of direct zijn gerelateerd aan de entiteit;
s. *verwijdering* – de broeikasgassen die de entiteit, tijdens de relevante verslagperiode, uit de atmosfeer heeft verwijderd of die zouden zijn uitgestoten in de atmosfeer als ze niet waren afgevangen en naar een reservoir waren geleid; (Zie Par. A14)
t. *significante inrichting* – een inrichting die van individuele significantie is als gevolg van de omvang van de emissies in verhouding tot de totale emissies die zijn opgenomen in het emissieverslag of die door zijn specifieke aard of omstandigheden aanleiding geeft tot bijzondere risico’s op afwijkingen van materieel belang; (Zie Par. A15 en A16)
u. *reservoir* – een fysieke eenheid of proces dat de broeikasgassen uit de atmosfeer verwijdert;
v. *bron* – een fysieke eenheid of proces dat broeikasgassen in de atmosfeer uitstoot;
w. *soort emissies* – een groepering van emissies op basis van bijvoorbeeld de emissiebron, het soort gas, regio of inrichting;
x. *opdrachtpartner* – De partner of andere persoon binnen het kantoor die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor het assurance-rapport dat namens het kantoor wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.

Vereisten

Standaard 3000

15 De accountant dient niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met alle vereisten van zowel deze Standaard als Standaard 3000. (Zie Par. A5, A6, A17, A21, A22, A37, A127)

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Vaardigheden, kennis en ervaring

16 De opdrachtpartner dient:
a. voldoende vaardigheden, kennis en ervaring op het gebied van assurance te hebben, en voldoende competentie te hebben in het kwantificeren en rapporteren over emissies om verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie te accepteren; en
b. zich ervan te vergewissen dat het opdrachtteam tezamen met door de accountant ingeschakelde externe deskundigen over de noodzakelijke deskundigheid beschikken, inclusief het kwantificeren van en het rapporteren over emissies, en deskundigheid in assurance om de assurance-opdracht overeenkomstig deze Standaard uit te voeren. (Zie Par. A18 en A19)

[601] *Stramien*, paragraaf 8.

Randvoorwaarden voor de opdracht

17 Om vast te stellen of aan de randvoorwaarden voor de opdracht wordt voldaan:
   a. dient de opdrachtpartner vast te stellen dat zowel het emissieverslag als de opdracht voldoende reikwijdte hebben om van nut te zijn voor de beoogde gebruikers, waarbij met name wordt gekeken of het gezien de omstandigheden redelijk is dat: (Zie Par. A20)
      1. significante emissies (gemeten of eenvoudig meetbaar) zijn uitgesloten van het emissieverslag;
      2. significante emissies uitgesloten zijn van de assurance-opdracht; en
      3. een beperkte of een redelijke mate van zekerheid die in het assurance-rapport wordt beschreven over 'aftrek van emissies' ook duidelijk is en wordt begrepen door de opdrachtgevende partij. (Zie Par. A11 en A12)
   b. Bij het inschatten van de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria, zoals vereist op grond van Standaard 3000,[602] dient de accountant te bepalen of de criteria tenminste de volgende aspecten omvatten: (Zie Par. A23, A24, A25 en A26)
      1. de methode voor het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit; (Zie Par. A27 en A28)
      2. de broeikasgassen waarover verantwoording wordt afgelegd;
      3. aanvaardbare kwantificeringsmethoden inclusief methoden voor het maken van aanpassingen aan het basisjaar (indien van toepassing); en
      4. adequate toelichtingen zodat de beoogde gebruikers inzicht verwerven in de significante oordelen die zijn gevormd bij het opstellen van het emissieverslag. (Zie Par. A29, A30, A31, A32, A33 en A34)
   c. De accountant dient een schriftelijke mededeling van de entiteit te verkrijgen dat deze erkent en begrijpt wat haar verantwoordelijkheid is inzake:
      1. het opzetten, implementeren en handhaven van zodanige interne beheersingsmaatregelen die de entiteit noodzakelijk acht om een emissieverslag op te stellen dat geen afwijkingen van materieel belang bevat, als gevolg van fraude of van fouten;
      2. het opstellen van haar emissieverslag in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; en (Zie Par. A35)
      3. het in haar emissieverslag refereren naar of beschrijven van de van toepassing zijnde criteria waarvan zij gebruik hebben gemaakt en, wanneer dit niet meteen naar voren komt uit de omstandigheden van de opdracht, wie deze heeft ontwikkeld. (Zie Par. A36)

Overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden

18 De overeengekomen opdrachtvoorwaarden die worden vereist door Standaard 3000[603] dienen te omvatten: (Zie Par. A37)
   a. de doelstelling en reikwijdte van de opdracht;
   b. de verantwoordelijkheden van de accountant;
   c. de verantwoordelijkheden van de entiteit inclusief de verantwoordelijkheden die worden beschreven in paragraaf 17(c);
   d. het identificeren van de van toepassing zijnde criteria voor het opstellen van het emissieverslag;
   e. het refereren aan de verwachte vorm en inhoud van de rapporten die zullen worden uitgebracht door de accountant en een vermelding dat zich omstandigheden kunnen voordoen waarin een rapport kan afwijken van de verwachte vorm en inhoud; en
   f. een erkenning dat de entiteit instemt met het verstrekken van schriftelijke bevestigingen aan het einde van de opdracht.

Planning

19 Bij het plannen van de opdracht zoals vereist op grond van Standaard 3000[604], dient de accountant: (Zie Par. A38, A39, A40 en A41)
   a. de kenmerken van de opdracht te identificeren die de reikwijdte daarvan bepalen;
   b. zich te vergewissen van de rapportagedoelstellingen van de opdracht om de timing van de opdracht te plannen en de vereiste soort communicatie te bepalen;
   c. de factoren te overwegen die op grond van het professionele oordeel van de accountant significant zijn voor het aansturen van de werkzaamheden van het opdrachtteam;
   d. de uitkomsten te overwegen van de werkzaamheden bij het aanvaarden of continueren van een opdracht en, voor zover van toepassing, na te gaan of de kennis verkregen uit andere

[602] Standaard 3000, paragraaf 19.
[603] Standaard 3000, paragraaf 10.
[604] Standaard 3000, paragraaf 12.

opdrachten voor de entiteit, die zijn uitgevoerd door de opdrachtpartner, relevant is;
e. de aard, timing en omvang vast te stellen van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren inclusief de betrokkenheid van deskundigen en van andere accountants; en (Zie Par. A42 en A43)
f. de invloed van een eventuele interne auditfunctie van de entiteit op de opdracht te bepalen.

Materialiteit bij de planning en de uitvoering van de opdracht

Het vaststellen van de materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de opdracht

20 Bij het vaststellen van de algehele opdrachtaanpak dient de accountant de materialiteit voor het emissieverslag te bepalen. (Zie Par. A44, A45, A46, A47, A48, A49 en A50)
21 De accountant dient de uitvoeringsmaterialiteit in het kader van de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang vast te stellen en voor het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere werkzaamheden.

Wijzigingen tijdens uitvoering van de opdracht

22 De accountant dient de materialiteit voor het emissieverslag te herzien wanneer hij zich tijdens de opdracht bewust wordt van informatie die ertoe zou hebben geleid dat de accountant aanvankelijk een andere hoeveelheid zou hebben vastgesteld. (Zie Par. A51)

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing, en het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving

23 De accountant dient inzicht te verwerven in: (Zie Par. A52 en A53)
a. de relevante sectorspecifieke factoren, regelgeving en andere externe factoren inclusief de van toepassing zijnde criteria;
b. de aard van de entiteit inclusief;
1. de aard van de activiteiten die zijn opgenomen in de organisatorische afbakening van de entiteit inclusief: (Zie Par. A27 en A28)
a. de bronnen en de volledigheid van emissies en eventuele reservoirs en aftrek van emissies;
b. in hoeverre zij bijdragen aan de algehele emissies van de entiteit; en
c. de onzekerheden die gepaard gaan met de gerapporteerde hoeveelheden in het emissieverslag. (Zie Par. A54, A55, A56, A57, A58 en A59)
2. wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode in de aard of omvang van activiteiten inclusief de vraag of er sprake is geweest van fusies, acquisities of verkoop van emissiebronnen of van de uitbesteding van activiteiten met significante emissies; en
3. de frequentie en de aard van onderbrekingen in de activiteiten; (Zie Par. A60)
c. de selectie en het toepassen van kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen van de entiteit, inclusief de redenen voor wijzigingen daarin en de mogelijkheid van het dubbeltellen van emissies in het emissieverslag;
d. de vereisten van de van toepassing zijnde criteria die relevant zijn voor schattingen, inclusief de toelichtingen daarop;
e. de eventuele doelstelling en strategie van de entiteit inzake klimaatverandering en gerelateerde economische-, regelgevings- fysieke en reputatie-risico's; (Zie Par. A61)
f. het toezicht op en de verantwoordelijkheid voor emissie informatie binnen de entiteit;
g. de vraag of de entiteit een interne auditfunctie heeft en, indien dit het geval is, wat de werkzaamheden en voornaamste bevindingen met betrekking tot emissies zijn.

Werkzaamheden om inzicht te verwerven en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten

24 De werkzaamheden voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, dienen het volgende te omvatten: (Zie Par. A52, A53 en A62)
a. het verzoeken om inlichtingen aan degenen binnen de entiteit die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, informatie hebben die waarschijnlijk kan ondersteunen bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten;
b. cijferanalyses; (Zie Par. A63, A64 en A65)
c. observatie en inspectie. (Zie Par. A66, A67 en A68)

Het verwerven van inzicht in de interne beheersing van de entiteit

Bij beperkte mate van zekerheid 25B

25B Voor interne beheersing die relevant is voor het kwantificeren van en rapporteren over emissies, als basis voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang, dient de accountant door middel van het verzoeken om inlichtingen, inzicht te verwerven in: (zie Par. A52, A53, A69 en A70)
   a. de interne beheersingsomgeving;
   b. het informatiesysteem inclusief de gerelateerde bedrijfsprocessen en communicatie van rollen en verantwoordelijkheden inzake het rapporteren over emissies en significante aangelegenheden die hier verband mee houden; en
   c. het risico-inschattingsproces van de entiteit.

Bij redelijke mate van zekerheid 25R–26R

25R De accountant dient inzicht te verwerven in de hierna volgende componenten van de interne beheersing van de entiteit die relevant zijn voor het kwantificeren van en rapporteren over emissies als basis voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang: (Zie Par. A52 en A53, A70)
   a. de interne beheersingsomgeving;
   b. het informatiesysteem inclusief de gerelateerde bedrijfsprocessen en communicatie van rollen en verantwoordelijkheden inzake het rapporteren over emissies en significante aangelegenheden die hier verband mee houden;
   c. het risico-inschattingsproces van de entiteit;
   d. interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de opdracht en waarvan de accountant het noodzakelijk acht om daarin inzicht te verwerven om de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in te schatten en om verdere werkzaamheden te kunnen opzetten en uitvoeren inspelend op de ingeschatte risico's. Voor een assurance-opdracht is het niet nodig dat de accountant inzicht verwerft in alle interne beheersingsactiviteiten in relatie met iedere significante soort emissie en de toelichting hierop in het emissieverslag of met elke bewering die daarvoor relevant is; en (Zie Par. A71 en A72)
   e. het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen.

26R Tijdens het verwerven van inzicht zoals vereist door paragraaf 25R dient de accountant de opzet van de interne beheersingsmaatregelen te evalueren en vast te stellen of deze zijn geïmplementeerd, door het uitvoeren van werkzaamheden in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden van de entiteit. (Zie Par. A52 en A53)

Overige werkzaamheden om inzicht te verwerven en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten

27 Als de opdrachtpartner andere opdrachten voor de entiteit heeft uitgevoerd, dient de opdrachtpartner te overwegen of de verkregen informatie relevant is voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. (Zie Par. A73)

28 De accountant dient bij het management om inlichtingen te verzoeken en waar nodig bij anderen binnen de entiteit om te bepalen of zij op de hoogte zijn van:
- feitelijke, vermoede of vermeende fraude; of
- het niet naleven van wet- en regelgeving;

die van invloed is op het emissieverslag. (Zie Par. A84, A85 en A86)

29 De opdrachtpartner, andere kernleden van het opdrachtteam en belangrijke door de accountant ingeschakelde externe deskundigen, dienen te overleggen over de vatbaarheid van het emissieverslag van de entiteit voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten; en het hanteren van de van toepassing zijnde criteria in het licht van de feiten en omstandigheden waarmee de entiteit te maken heeft. De opdrachtpartner dient te bepalen welke aangelegenheden gecommuniceerd worden met de leden van het opdrachtteam en met door de accountant ingeschakelde externe deskundigen die niet aan dit overleg hebben deelgenomen.

30 De accountant dient te evalueren of de kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen van de entiteit inclusief het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit:
- geschikt zijn voor haar activiteiten; en
- consistent zijn met de van toepassing zijnde criteria en met de kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen die gebruikt worden in de relevante sector en in voorgaande verslagperioden.

Het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij inrichtingen van de entiteit

31 De accountant dient vast te stellen of het onder de omstandigheden van de opdracht noodzakelijk is om werkzaamheden op locatie uit te voeren bij significante inrichtingen. (Zie Par. A15, A16, A74, A75, A76 en A77)

Interne auditafdeling

32 Indien de entiteit beschikt over een interne auditfunctie die relevant is voor de opdracht, dient de accountant: (Zie Par. A78)
- a. te bepalen of en in welke mate gebruik wordt gemaakt van specifieke werkzaamheden van de interne auditfunctie; en
- b. Indien gebruik wordt gemaakt van specifieke werkzaamheden van de interne auditfunctie, te bepalen of die werkzaamheden adequaat zijn in het kader van de opdracht.

Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang

Bij beperkte mate van zekerheid 33B

33B De accountant dient de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten:
- a. op het niveau van het emissieverslag; en (Zie Par. A79 en A80)
- b. voor soorten emissies die van materieel belang zijn en toelichtingen hierop, (Zie Par. A81) als basis voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang;
- c. inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang; en
- d. de accountant in staat stellen om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen of het emissieverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.

Bij redelijke mate van zekerheid 33R

33R De accountant dient de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten:
- a. op het niveau van het emissieverslag; en (Zie Par. A79 en A80)
- b. op het niveau van beweringen voor soorten emissies die van materieel belang zijn en toelichtingen hierop, (Zie Par. A81 en A82)
  als basis voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang: (Zie Par. A83)
- c. inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang; en
- d. de accountant in staat stellen om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen of het emissieverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.

Oorzaken voor risico's op een afwijking van materieel belang

34 Bij het uitvoeren van de werkzaamheden die vereist zijn op grond van paragraaf 33B of 33R, dient de accountant ten minste het volgende in aanmerking te nemen: (Zie Par. A84, A85, A86, A87, A88 en A89)
- a. de waarschijnlijkheid van een opzettelijke afwijking in het emissieverslag; (Zie Par. A84, A85 en A86)
- b. de waarschijnlijkheid van het niet naleven van bepalingen van algemeen erkende wet- en regelgeving die directe invloed heeft op de inhoud van het emissieverslag; (Zie Par. A87)
- c. de waarschijnlijkheid van een weglating van een mogelijk significante emissie; (Zie Par. A88(a))
- d. significante economische veranderingen of veranderingen op het gebied van regelgeving; (Zie Par. A88(b))
- e. de aard van activiteiten; (Zie Par. A88(c))
- f. de aard van kwantificeringsmethoden; (Zie Par. A88(d))
- g. de mate van complexiteit bij het bepalen van de organisatorische afbakening en of verbonden partijen erbij betrokken zijn; (Zie Par. A27 en A28)
- h. of er sprake is van significante emissies die buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk lijken; (Zie Par. A88(e))
- i. de mate van subjectiviteit bij de kwantificering van emissies; (Zie Par. A88(e))
- j. of Scope 3 emissies in het emissieverslag zijn opgenomen; en (Zie Par. A88(f))
- k. de wijze waarop de entiteit significante schattingen maakt en de gegevens waarop deze zijn gebaseerd. (Zie Par. A88(g))

De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden

35 De accountant dient algehele manieren op te zetten en te implementeren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag in te spelen. (Zie Par. A90, A91, A92 en A93)

36 De accountant dient verdere werkzaamheden op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, timing en omvang inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, rekening houdend met het niveau van zekerheid dat redelijk of beperkt is. (Zie Par. A90)

Bij beperkte mate van zekerheid 37B, 42B–44B

37B Bij het opzetten en uitvoeren van de verdere werkzaamheden overeenkomstig paragraaf 36 dient de accountant: (Zie Par. A90, A94)
- a. de redenen te beschouwen die bij een inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang worden gegeven voor van materieel belang zijnde soorten emissies en toelichtingen hierop; en (Zie Par. A95)
- b. meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat. (Zie Par. A97)

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

42B Bij het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses dient de accountant: (Zie Par. A90(c), A100, A101 en A102)
- a. de geschiktheid van bepaalde cijferanalyses te bepalen, waarbij hij rekening houdt met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en eventuele detailcontroles;
- b. de betrouwbaarheid van gegevens op basis waarvan de verwachting van de accountant ten aanzien van vastgelegde hoeveelheden of ratio's is ontwikkeld, te evalueren waarbij hij rekening houdt met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en de relevantie van de beschikbare informatie en met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen daarvan; en
- c. een verwachting met betrekking tot vastgelegde hoeveelheden of ratio's te ontwikkelen.

43B Indien cijferanalyses fluctuaties of relaties identificeren die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van verwachte hoeveelheden of ratio's, dient de accountant de entiteit om inlichtingen te verzoeken over deze verschillen. De accountant dient de antwoorden op deze verzoeken om inlichtingen in overweging te nemen om te bepalen of andere werkzaamheden noodzakelijk zijn in de omstandigheden. (Zie Par. A90(c))

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen

44B Op basis van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant: (Zie Par. A103 en A104)
- a. te evalueren of:
  1. de entiteit de vereisten van de van toepassing zijnde criteria die relevant zijn voor schattingen op passende wijze heeft toegepast; en
  2. de methoden voor het maken van schattingen passend zijn en op consistente wijze zijn toegepast, en of eventuele wijzigingen in gerapporteerde schattingen of in de methode om deze te maken ten opzichte van de voorgaande periode in de omstandigheden passend zijn; en
- b. te overwegen of andere werkzaamheden noodzakelijk zijn in de omstandigheden.

Bij redelijke mate van zekerheid 37R–45R

37R Bij het opzetten en uitvoeren van de verdere werkzaamheden overeenkomstig paragraaf 36 dient de accountant: (Zie Par. A90, A94)
- a. de redenen te beschouwen die bij een inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang worden gegeven op het niveau van beweringen voor van materieel belang zijnde soorten emissies en toelichtingen hierop, inclusief: (Zie Par. A95)
  1. de waarschijnlijkheid van een afwijking van materieel belang vanwege specifieke kenmerken van de relevante soort emissies of toelichting hierop (d.w.z. het inherente risico); en
  2. de vraag of de accountant voornemens is op de werking van interne beheersingsmaatregelen te steunen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van andere werkzaamheden; en (Zie Par. A96)

b. meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat. (Zie Par. A97)

Het toetsen van interne beheersingsmaatregelen

38R De accountant dient toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen met betrekking tot de werking van relevante interne beheersingsmaatregelen als: (Zie Par. A90(a))
  a. de accountant voornemens is op de werking van interne beheersingsmaatregelen te steunen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van andere werkzaamheden; en (Zie Par. A96)
  b. andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen op zich geen voldoende en geschikte assurance-informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen. (Zie Par. A98)

39R Indien wordt gedetecteerd dat er afwijkingen zijn van de interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant voornemens is te steunen, dient de accountant om specifieke inlichtingen te verzoeken om inzicht te verwerven in deze aangelegenheden en de potentiële gevolgen daarvan. Hij dient te bepalen of: (Zie Par. A90)
  a. de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen die zijn uitgevoerd een passende basis vormen voor het steunen op deze interne beheersingsmaatregelen;
  b. aanvullende toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn; of
  c. op de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang moet worden ingespeeld door andere werkzaamheden uit te voeren.

Andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen

40R Ongeacht de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant detailcontroles of cijferanalyses op te zetten en uit te voeren in aanvulling op het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, indien aanwezig, voor ieder type van materieel belang zijnde emissies en toelichting hierop. (Zie Par. A90 en A94)

41R De accountant dient in overweging te nemen of werkzaamheden inzake externe bevestigingen dienen te worden uitgevoerd. (Zie Par. A90 en A99)

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

42R Bij het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses dient de accountant: (Zie Par. A90(c), A100, A101 en A102)
  a. de geschiktheid van bepaalde cijferanalyses te bepalen voor gegeven beweringen, waarbij hij rekening houdt met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en eventuele detailcontroles voor deze beweringen;
  b. de betrouwbaarheid van gegevens op basis waarvan de verwachting van de accountant ten aanzien van vastgelegde hoeveelheden of ratio's is ontwikkeld, te evalueren waarbij hij rekening houdt met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en de relevantie van de beschikbare informatie en met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen daarvan; en
  c. een verwachting van vastgelegde hoeveelheden of ratio's te ontwikkelen die voldoende nauwkeurig is om afwijkingen van materieel belang te identificeren.

43R Indien cijferanalyses fluctuaties of relaties identificeren die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van verwachte hoeveelheden of ratio's, dient de accountant dergelijke verschillen te onderzoeken door: (Zie Par. A90(c))
  a. de entiteit om inlichtingen te verzoeken en aanvullende assurance-informatie te verkrijgen die relevant is voor de reacties van de entiteit; en
  b. andere werkzaamheden uit te voeren voor zover noodzakelijk in de omstandigheden.

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen

44R Op basis van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant te evalueren of: (Zie Par. A103 en A104)
  a. de entiteit de vereisten van de van toepassing zijnde criteria die relevant zijn voor schattingen op passende wijze heeft toegepast; en
  b. de methoden voor het maken van schattingen passend zijn en op consistente wijze zijn toegepast, en of eventuele wijzigingen in gerapporteerde schattingen of in de methode om deze te maken ten opzichte van de voorgaande periode in de omstandigheden passend zijn.

45R Bij het inspelen op een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang dient de accountant, rekening houdend met de aard van de schattingen, één of meer van de hier volgende werkzaamheden te ondernemen: (Zie Par. A103)

a. toetsen hoe de entiteit de schatting heeft gemaakt en de gegevens waarop deze is gebaseerd. Hierbij dient de accountant te evalueren of:
   1. de gebruikte kwantificeringsmethode onder de gegeven omstandigheden passend is; en
   2. de veronderstellingen waarvan de entiteit gebruik heeft gemaakt passend zijn.
b. toetsen van de werking van de interne beheersingsmaatregelen over de schattingswijze van de entiteit samen met andere passende werkzaamheden;
c. ontwikkelen van een puntschatting of een interval om de schatting van de entiteit te evalueren. In dit kader:
   1. kan de accountant gebruikmaken van veronderstellingen of methoden die verschillen van die van de entiteit. In dit geval dient hij voldoende inzicht te verwerven in de veronderstellingen of methoden van de entiteit. Dit om vast te stellen dat de puntschatting of het interval van de accountant rekening houdt met relevante variabelen en om alle significante verschillen ten opzichte van de puntschatting van de entiteit te evalueren;
   2. indien de accountant concludeert dat het passend is een interval te hanteren, dient de accountant het interval op basis van de beschikbare assurance-informatie zodanig te verkleinen dat alle resultaten binnen het interval als redelijk worden beschouwd.

Het nemen van steekproeven

46 Wanneer er gebruik wordt gemaakt van steekproeven, dient de accountant bij het opzetten van de steekproef de procedure en de kenmerken van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken, in overweging te nemen. (Zie Par. A90(b), A105)

Fraude en wet- en regelgeving

47 De accountant dient op passende wijze in te spelen op fraude of vermoede fraude en op niet-naleving of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving die tijdens de opdracht worden geïdentificeerd. (Zie Par. A106 en A107)

Werkzaamheden met betrekking tot het aggregatieproces van het emissieverslag

Bij beperkte mate van zekerheid 48B–49B

48B De werkzaamheden van de accountant met betrekking tot het aggregatieproces van het emissieverslag dienen te bestaan uit: (Zie Par. A108)
a. het aansluiten of afstemmen van het emissieverslag op de onderliggende vastleggingen; en
b. het verwerven, door het verzoeken om inlichtingen bij de entiteit, van inzicht in aanpassingen van materieel belang die zijn gemaakt tijdens het opstellen van het emissieverslag en de overweging of verdere werkzaamheden noodzakelijk zijn in de omstandigheden.

Het bepalen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid

49B De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid of aangelegenheden waardoor hij veronderstelt dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat. In dat geval dient de accountant aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren die voldoende zijn om hem in staat te stellen om: (Zie Par. A109 en A110)
a. te concluderen dat de aangelegenheid of aangelegenheden er waarschijnlijk niet toe leidt/leiden dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat; of
b. te bepalen dat de aangelegenheid of aangelegenheden ertoe leidt/leiden dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat. (Zie Par. A111)

Bij redelijke mate van zekerheid 48R–49R

48R De werkzaamheden van de accountant met betrekking tot het aggregatieproces van het emissieverslag dienen te bestaan uit: (Zie Par. A108)
a. het aansluiten of afstemmen van het emissieverslag op de onderliggende vastleggingen; en
b. het onderzoeken van de aanpassingen van materieel belang die zijn gemaakt tijdens het opstellen van het emissieverslag.

Bijstelling van de risico-inschatting bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid

49R De gemaakte inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen van de accountant kan in de loop van de opdracht wijzigen naarmate aanvullende assurance-informatie wordt verkregen. In omstandigheden waarin de accountant:

- assurance-informatie verkrijgt door verdere werkzaamheden uit te voeren; of
- als er nieuwe informatie is verkregen; en
- deze informatie tegenstrijdig lijkt met de assurance-informatie waarop hij zijn eerste inschatting heeft gebaseerd;

dient de accountant de inschatting bij te stellen en de geplande werkzaamheden daarop af te stemmen. (Zie Par. A109)

Accumulatie van geïdentificeerde afwijkingen

50 De accountant dient afwijkingen die tijdens de opdracht worden geïdentificeerd te accumuleren met uitzondering van die afwijkingen die duidelijk triviaal zijn. (Zie Par. A112)

Het in overweging nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de opdracht vordert

51 De accountant dient vast te stellen of het nodig is om de algehele opdrachtaanpak en het opdrachtprogramma te herzien indien:
   a. de aard van de geïdentificeerde afwijkingen en de omstandigheden waarin deze plaatshebben erop wijzen dat er andere afwijkingen kunnen bestaan die, bij aggregatie met tijdens de opdracht verzamelde afwijkingen, van materieel belang kunnen zijn; of
   b. het totaal van tijdens de opdracht verzamelde afwijkingen de materialiteit nadert die is vastgesteld overeenkomstig paragrafen 20, 21 en 22 van deze Standaard.

52 Indien de entiteit op het verzoek van de accountant een soort emissie of toelichting hierop heeft onderzocht en gedetecteerde afwijkingen heeft gecorrigeerd, dient de accountant werkzaamheden uit te voeren die betrekking hebben op de werkzaamheden van de entiteit om te bepalen of er nog afwijkingen van materieel belang resteren.

Communicatie en correctie van afwijkingen

53 De accountant dient alle afwijkingen die tijdens de opdracht zijn verzameld tijdig te communiceren aan het juiste niveau binnen de entiteit en de entiteit te verzoeken om die afwijkingen te corrigeren.

54 Indien de entiteit weigert om sommige of alle door de accountant gecommuniceerde afwijkingen te corrigeren, dient de accountant inzicht te verwerven in de redenen van de entiteit voor het niet maken van de correcties. Hij dient met dat inzicht rekening te houden bij het vormen van zijn conclusie.

Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen

55 Voorafgaand aan de evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen dient de accountant de vastgestelde materialiteit overeenkomstig paragraaf 20, 21 en 22 van deze Standaard opnieuw vast te stellen. Dit om te bevestigen of deze passend blijft in de context van de feitelijke emissies van de entiteit.

56 De accountant dient vast te stellen of niet-gecorrigeerde afwijkingen individueel of in totaal van materieel belang zijn. Bij het bepalen hiervan dient de accountant rekening te houden met de omvang en de aard van de afwijkingen, en met de bijzondere omstandigheden van het plaatshebben daarvan. Dit in relatie tot specifieke soorten emissies of toelichtingen hierop in het emissieverslag. (Zie paragraaf 72)

Gebruikmaken van de werkzaamheden van andere accountants

57 Wanneer de accountant voornemens is gebruik te maken van de werkzaamheden van andere accountants, dient de accountant:
   a. duidelijk met die andere accountants te communiceren over de reikwijdte en timing van hun werkzaamheden en over hun bevindingen; en (Zie Par. A113 en A114)
   b. te evalueren of de verkregen assurance-informatie en het proces voor het opnemen van gerelateerde informatie in het emissieverslag van daaraan gerelateerde informatie voldoende en geschikt is. (Zie Par. A115)

Schriftelijke bevestigingen

58 De accountant dient schriftelijke bevestigingen te vragen van een persoon of personen binnen de entiteit met de juiste verantwoordelijkheden voor en kennis van de desbetreffende aangelegenheden: (Zie Par. A116)
   a. dat zij aan hun verantwoordelijkheden hebben voldaan voor het opstellen van het emissieverslag, inclusief vergelijkende informatie waar van toepassing, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria zoals deze zijn beschreven in de opdrachtvoorwaarden;

b. dat zij de accountant alle relevante informatie en toegang hebben verschaft zoals is overeengekomen in de opdrachtvoorwaarden en alle relevante aangelegenheden in het emissieverslag hebben weergegeven;
c. of zij menen dat de invloeden van niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk en in totaal, niet van materieel belang zijn voor het emissieverslag. Een samenvatting van deze posten dient te worden opgenomen in of toegevoegd aan de schriftelijke bevestiging;
d. of zij van mening zijn dat significante veronderstellingen die zijn gehanteerd bij het maken van schattingen redelijk zijn;
e. dat zij alle tekortkomingen in de interne beheersing die relevant zijn voor de opdracht die niet duidelijk triviaal zijn en waarvan zij zich bewust zijn aan de accountant hebben gecommuniceerd; en
f. of zij hun kennis van feitelijke, vermoede of vermeende fraude of van het niet naleven van wet- en regelgeving aan de accountant hebben medegedeeld. Dit in het geval dat de fraude of het niet-naleven een effect zou kunnen hebben dat van materieel belang is voor het emissieverslag.

59 De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na de datum van het assurance-rapport te liggen.

60 De accountant dient zich te onthouden van het trekken van een conclusie betreffende het emissieverslag of de opdracht terug te geven wanneer teruggeven onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is, indien:
a. de accountant tot de conclusie komt dat er voldoende twijfel bestaat over de integriteit van de persoon of personen die de op grond van de paragrafen 58(a) en 58(b) vereiste schriftelijke bevestigingen verschaft/verschaffen en dat schriftelijke bevestigingen in deze opzichten niet betrouwbaar zijn; of
b. de entiteit de op grond van de paragrafen 58(a) en (b) vereiste schriftelijke bevestigingen niet verschaft.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

61 De accountant dient: (Zie Par. A117)
a. te overwegen of gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van het emissieverslag en de datum van het assurance-rapport een aanpassing van of een toelichting in het emissieverslag vereisen. Hij dient ook te evalueren of de verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is met betrekking tot de vraag of dergelijke gebeurtenissen op passende wijze, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria in het emissieverslag zijn weergegeven; en
b. op passende wijze in te spelen op feiten die de accountant bekend worden na de datum van het assurance-rapport en die, wanneer zij hem op die datum bekend waren geweest, tot een aanpassing in het assurance-rapport hadden kunnen leiden.

Ter vergelijking opgenomen informatie

62 Indien ter vergelijking opgenomen informatie gepresenteerd wordt met de huidige emissie informatie en de conclusie van de accountant een deel van of alle ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dienen de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot de ter vergelijking opgenomen informatie de evaluatie te omvatten of: (Zie Par. A118, A119, A120 en A121)
a. de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de hoeveelheden en andere toelichtingen die zijn weergegeven in de voorgaande verslagperiode of, indien van toepassing, op een juiste wijze is aangepast en dat die aanpassing op adequate wijze is toegelicht; en (Zie Par. A121)
b. de kwantificeringsgrondslagen die in de ter vergelijking opgenomen informatie worden weergegeven consistent zijn met de grondslagen die in de huidige verslagperiode worden toegepast of, indien zich veranderingen hebben voorgedaan, deze op correcte wijze zijn toegepast en op adequate wijze zijn toegelicht.

63 Ongeacht of de conclusie van de accountant de ter vergelijking opgenomen informatie omvat, indien de accountant zich bewust wordt dat er mogelijk sprake is van een afwijking van materieel belang in de weergegeven ter vergelijking opgenomen informatie, dient de accountant:
a. de aangelegenheid te bespreken met die persoon of personen binnen de entiteit met de juiste verantwoordelijkheden voor en kennis van de desbetreffende aangelegenheden en werkzaamheden uit te voeren die onder de omstandigheden passend zijn; en (Zie Par. A122 en A123)
b. het effect op het assurance-rapport in overweging te nemen. Indien de ter vergelijking opgenomen informatie een afwijking van materieel belang bevat, en de ter vergelijking opgenomen informatie niet is aangepast:
    1. wanneer de conclusie van de accountant de ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie in het

assurance-rapport tot uitdrukking te brengen; of
2. wanneer de conclusie van de accountant geen ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dient de accountant een paragraaf inzake overige aangelegenheden in het assurance-rapport op te nemen waarin de omstandigheden worden beschreven die van invloed zijn op de ter vergelijking opgenomen informatie.

Andere informatie

64 De accountant dient andere informatie te lezen die is opgenomen in de documenten die het emissieverslag en het assurance-rapport daarbij bevatten. Indien die andere informatie naar het oordeel van de accountant de geloofwaardigheid van het emissieverslag en van het assurance-rapport zou kunnen ondermijnen, dan dient hij de aangelegenheid met de entiteit te bespreken en verdere passende maatregelen te nemen. (Zie Par. A124, A125 en A126)

Documentatie

65 Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden dient de accountant vast te leggen: (Zie Par. A127)
a. de onderscheidende kenmerken van de specifieke elementen of aangelegenheden die zijn getoetst;
b. wie de werkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en
c. wie de uitgevoerde werkzaamheden heeft beoordeeld en de datum en de omvang van deze beoordeling.

66 De accountant dient discussies over significante aangelegenheden met de entiteit en met anderen te documenteren, inclusief de aard van de besproken significante aangelegenheden, het tijdstip van bespreking en de namen van de personen die hieraan hebben deelgenomen. (Zie Par. A127)

Kwaliteitsbeheersing

67 De accountant dient in de opdrachtdocumentatie op te nemen:
a. kwesties die zijn geïdentificeerd met betrekking tot het naleven van relevante ethische voorschriften en de wijze waarop deze werden opgelost;
b. conclusies die betrekking hebben op het naleven van onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de opdracht en eventuele relevante discussies met het kantoor die deze conclusies onderbouwen;
c. conclusies die zijn getrokken met betrekking tot de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en assurance-opdrachten; en
d. de aard en reikwijdte van en de conclusies gebaseerd op consultaties die werden gepleegd gedurende de opdracht.

Aangelegenheden die zich openbaren na de datum van het assurance-rapport

68 Indien in uitzonderlijke omstandigheden de accountant na de datum van het assurance-rapport nieuwe of aanvullende werkzaamheden uitvoert of tot nieuwe conclusies komt, dient hij te documenteren: (Zie Par. A128)
a. de omstandigheden die zich hebben voorgedaan;
b. de nieuwe of aanvullende werkzaamheden die zijn uitgevoerd, de verkregen assurance-informatie, de getrokken conclusies en de gevolgen daarvan voor het assurance-rapport; en
c. wanneer en door wie de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de opdrachtdocumentatie zijn aangebracht en beoordeeld.

Samenstellen van het definitieve opdrachtdossier

69 De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdrachtdossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier tijdig na de datum van de assurance-rapport te voltooien. Nadat het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier is voltooid dient de accountant geen enkele opdrachtdocumentatie, van welke aard ook, te vernietigen of te verwijderen, voordat de bewaarperiode is afgelopen. (Zie Par. A129)

70 In andere dan de in paragraaf 68 bedoelde omstandigheden, waarin de accountant het noodzakelijk acht om veranderingen aan te brengen in de bestaande opdrachtdocumentatie of om nieuwe elementen aan de opdrachtdocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier is voltooid, dient hij, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, te documenteren:
a. de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
b. wanneer en door wie zij werden aangebracht en beoordeeld.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

71 Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan vereist zijn op grond van wet- of regelgeving of omdat het kantoor heeft bepaald dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is. Voor die opdrachten dient de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een objectieve evaluatie uit te voeren van de significante oordelen die het opdrachtteam heeft gevormd en van de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van het assurance-rapport. Deze evaluatie dient betrekking te hebben op: (Zie Par. A130)

a. besprekingen van significante aangelegenheden met de opdrachtpartner, inclusief de deskundigheid van het opdrachtteam met betrekking tot het kwantificeren en rapporteren over emissies en assurance;
b. beoordeling van het emissieverslag en van het voorgestelde assurance-rapport;
c. beoordeling van geselecteerde opdrachtdocumentatie die betrekking heeft op de significante oordelen die het opdrachtteam heeft gevormd en de conclusies die zijn getrokken; en
d. evaluatie van de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van het assurance-rapport en bij het overwegen of het voorgestelde assurance-rapport passend is.

Het vormen van de assurance-conclusie

72 De accountant dient een conclusie te trekken over de vraag of de accountant in voorkomend geval een redelijke of beperkte mate van zekerheid heeft verkregen over het emissieverslag. Bij die conclusie dient de accountant rekening te houden met de vereisten van paragrafen 56 en 73B, 73R, 74 en 75 van deze Standaard.

Bij beperkte mate van zekerheid 73B

73B De accountant dient te evalueren of hem niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat het emissieverslag niet in alle van materieel belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijde criteria.

Bij redelijke mate van zekerheid 73R

73R De accountant dient te evalueren of het emissieverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijde criteria.

74 Deze evaluatie dient de overweging te bevatten van de kwalitatieve aspecten van de kwantificeringsmethoden en verslaggevingspraktijken van de entiteit inclusief indicatoren voor mogelijke tendentie bij oordeels- en besluitvorming bij het maken van schattingen en bij het opstellen van het emissieverslag,[605] en de vraag of, met het oog op de van toepassing zijnde criteria:

a. de kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen die zijn geselecteerd en toegepast, consistent zijn met de van toepassing zijnde criteria en geschikt zijn;
b. de schattingen die zijn gemaakt bij het opstellen van het emissieverslag redelijk zijn;
c. de in het emissieverslag gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, volledig, vergelijkbaar en begrijpelijk is;
d. het emissieverslag voorziet in adequate toelichtingen van de van toepassing zijnde criteria en overige aangelegenheden, inclusief onzekerheden, zodat de beoogde gebruikers de significante oordelen die zijn gevormd bij het opstellen ervan kunnen begrijpen; en (Zie Par. A29, A131, A132 en A133)
e. de in het emissieverslag gebruikte terminologie passend is.

75 De evaluatie die op grond van paragrafen 73B en 73R is vereist, dient de overweging te bevatten van:

a. de algehele presentatie, structuur en inhoud van het emissieverslag; en
b. wanneer dit passend is in de context van de criteria, de bewoording van de assurance-conclusie of van andere opdrachtomstandigheden, de vraag of het emissieverslag de onderliggende emissies zodanig weergeeft dat een getrouwe weergave wordt gevormd.

Inhoud van het assurance-rapport

76 Het assurance-rapport dient de volgende basiselementen te bevatten: (Zie Par. A134)

a. een titel die duidelijk aangeeft dat het rapport een onafhankelijk assurance-rapport is voor opdrachten met een beperkte of met een redelijke mate van zekerheid;
b. de geadresseerde van het assurance-rapport;
c. identificatie van het emissieverslag, inclusief de periode(n) die het omvat. Indien de conclusie

---

[605] Indicatoren voor mogelijke tendentie vormen op zichzelf geen afwijkingen in het kader van het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen.

van de accountant niet alle informatie in dat emissieverslag omvat:
- een duidelijke identificatie van de informatie die onderworpen is aan assurance en de informatie die werd uitgesloten;
- samen met een vermelding dat de accountant geen werkzaamheden heeft uitgevoerd die betrekking hebben op de uitgesloten informatie; en
- dat daarover derhalve geen conclusie tot uitdrukking wordt gebracht. (Zie Par. A120, A135)

d. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de entiteit; (Zie Par. A35)
e. een vermelding dat kwantificering van broeikasgassen onderworpen is aan inherente onzekerheid; (Zie Par. A54, A55, A56, A57, A58 en A59)
f. indien het emissieverslag aftrek van emissies omvat die is omvat in de conclusie van de accountant, identificatie van die aftrek en een vermelding van de verantwoordelijkheid van de accountant daarvoor; (Zie Par. A136, A137, A138 en A139)
g. identificatie van de van toepassing zijnde criteria;
   1. identificatie van de wijze waarop toegang tot die criteria wordt verkregen;
   2. indien die criteria alleen voor specifieke beoogde gebruikers beschikbaar zijn of alleen voor een specifieke doelstelling relevant zijn, een vermelding dat het gebruik van het assurance-rapport is beperkt tot die beoogde gebruikers of tot die doelstelling; en (Zie Par. A140 en A141)
   3. indien vastgestelde criteria dienen te worden aangevuld met toelichtingen in het emissieverslag om ervoor te zorgen dat die criteria geschikt zijn, identificatie van de desbetreffende toelichting(en). (Zie Par. A131)
h. een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant, waaronder:
   1. een vermelding dat de opdracht werd uitgevoerd overeenkomstig Standaard 3410, Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen; en
   2. een samenvatting van de werkzaamheden van de accountant. In het geval van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient te worden vermeld dat de uitgevoerde werkzaamheden bij een dergelijke assurance-opdracht in aard verschillen van en ook beperkter in omvang zijn dan bij assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid. Als gevolg hiervan is het niveau van assurance bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid substantieel lager dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. (Zie Par. A142, 143 en A144).
i. de conclusie van de accountant of het emissieverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria. In het geval van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid wordt deze uitgedrukt in positieve vorm. In het geval van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in negatieve vorm;
j. indien de accountant een aangepaste conclusie tot uitdrukking brengt, een duidelijke beschrijving van alle redenen daarvoor;
k. de ondertekening door de accountant; (Zie Par. A145)
l. de datum van het assurance-rapport;
m. de locatie in het rechtsgebied waar de accountant kantoor houdt.

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden

77 Indien de accountant het noodzakelijk acht om: (Zie Par. A146, A147, A148, A149, A150, A151 en A152)
a. de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die wordt weergegeven of toegelicht in het emissieverslag die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, van zodanig belang is dat deze fundamenteel is voor het begrip van de beoogde gebruikers van het emissieverslag (een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden); of
b. een andere aangelegenheid te communiceren dan degenen die in het emissieverslag zijn weergegeven of toegelicht die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, relevant is voor het begrijpen van de opdracht, van de verantwoordelijkheden van de accountant of van het assurance-rapport door de beoogde gebruikers (een paragraaf inzake overige aangelegenheden);

en dit niet wordt verboden door wet- of regelgeving, dient de accountant een dergelijke paragraaf aan het assurance-rapport toe te voegen, inclusief een passende titel die duidelijk aangeeft dat de conclusie van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de aangelegenheid.

Overige verantwoordelijkheden met betrekking tot de rapportering

78 De accountant dient aan de persoon of personen met toezichtstaken voor het emissieverslag de volgende aangelegenheden die gedurende de opdracht onder de aandacht van de accountant komen te communiceren. Hij dient ook te bepalen of hij de verplichting heeft om deze aan een andere partij binnen of buiten de entiteit te rapporteren:

a. tekortkomingen in de interne beheersing die, op grond van het professionele oordeelsvorming van de accountant, van voldoende belang zijn om aandacht te verdienen;
b. geïdentificeerde of vermoede fraude; en
c. aangelegenheden over het niet-naleven van wet- en regelgeving, behalve wanneer de aangelegenheden duidelijk triviaal zijn. (Zie Par. A87)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Inleiding

Assurance-opdrachten die informatie omvatten in aanvulling op het emissieverslag (Zie Par. 3)

A1 In sommige gevallen kan de accountant een assurance-opdracht uitvoeren inzake een rapport waarin broeikasgasinformatie is opgenomen, maar waarbij deze broeikasgasinformatie geen emissieverslag vormt zoals gedefinieerd in paragraaf 14(m). In die gevallen kan deze Standaard leidraden bevatten voor dergelijke opdrachten.

A2 Wanneer een emissieverslag een relatief klein onderdeel is van de algehele informatie die door de conclusie van de accountant wordt omvat, is de mate waarin deze Standaard relevant is een kwestie van professionele oordeelsvorming door de accountant in de omstandigheden van de opdracht.

Belangrijke prestatie-indicatoren die zijn gebaseerd op gegevens inzake broeikasgassen (Zie Par. 4(b))

A3 Een voorbeeld van een belangrijke prestatie-indicator die is gebaseerd op gegevens inzake broeikasgassen, is het gewogen gemiddelde van emissies van voertuigen die zijn vervaardigd door een entiteit gedurende een periode waarvan wet- of regelgeving in sommige rechtsgebieden vereist dat deze wordt berekend en toegelicht.

Werkzaamheden voor opdrachten met een redelijke mate van zekerheid en met een beperkte mate van zekerheid (Zie Par. 8)

A4 Sommige werkzaamheden die alleen vereist zijn voor assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid kunnen desalniettemin geschikt zijn voor sommige assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid. Zo is het bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid bijvoorbeeld niet vereist om inzicht in de interne beheersingsactiviteiten te verwerven. Echter, in sommige gevallen, kan de accountant desalniettemin besluiten dat het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, en derhalve het verwerven van inzicht in relevante interne beheersingsactiviteiten, noodzakelijk is bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Dit kan het geval zijn wanneer informatie alleen op elektronische wijze wordt vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd (Zie ook Par. A90).

Onafhankelijkheid (Zie Par. 10 en 15)

A5 De Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) past een benadering toe van bedreigingen en maatregelen voor onafhankelijkheid. Het naleven van de verplichting om een assurance-opdracht onafhankelijk uit te voeren zou kunnen worden bedreigd door een breed scala van omstandigheden. Veel bedreigingen vallen binnen de volgende categorieën:
- eigenbelang, bijvoorbeeld het overmatig afhankelijk zijn van de entiteit voor het totaal van vergoedingen;
- zelftoetsing, bijvoorbeeld het uitvoeren van een andere opdracht voor de entiteit die van directe invloed is op het emissieverslag, zoals betrokkenheid bij de kwantificering van de emissies van de entiteit;
- belangenbehartiging, bijvoorbeeld het namens de entiteit optreden als pleitbezorger van de interpretatie van de van toepassing zijnde criteria;
- vertrouwdheid, bijvoorbeeld een lid van het opdrachtteam die langlopend geassocieerd is, of een hechte of directe familierelatie heeft, met een werknemer van de entiteit die in de positie verkeert om directe en significante invloed uit te oefenen op het opstellen van het emissieverslag;
- intimidatie, bijvoorbeeld het onder druk gezet worden om de omvang van uitgevoerde werkzaamheden terug te brengen om vergoedingen te verminderen, of de dreiging van het terugtrekken van de registratie van de accountant door een registratieautoriteit die verbonden is aan de industriële sector van de entiteit.

A6 Maatregelen die zijn gecreëerd door het beroep, wet- of regelgeving, of maatregelen in de

werkomgeving kunnen de onafhankelijke uitvoering van de opdracht waarborgen.

Plaatselijke wet- en regelgeving en de bepalingen van een emissiehandelssysteem (Zie Par. 11)

A7 Plaatselijke wet- of regelgeving of de bepalingen van een emissiehandelssysteem kunnen:
- vereisten bevatten naast de vereisten van deze Standaard;
- vereisen dat specifieke werkzaamheden worden uitgevoerd bij alle opdrachten; of
- vereisen dat opdrachten op een bepaalde wijze worden uitgevoerd.

Plaatselijke wet- of regelgeving of de bepalingen van een emissiehandelssysteem kunnen bijvoorbeeld van de accountant vereisen dat hij rapporteert in een model dat niet in overeenstemming is met deze Standaard. Wet- of regelgeving kan de lay-out of bewoording van het assurance-rapport in een vorm of in termen beschrijven die op significante wijze verschillen van deze Standaard en de accountant kan tot de conclusie komen dat een aanvullende uitleg in het assurance-rapport mogelijke misverstanden niet kan beperken. In dat geval kan de accountant overwegen een vermelding in het rapport op te nemen die aangeeft dat de opdracht niet overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.

Definities

Emissies (Zie Par. 14(f), Bijlage 1)

A8 Scope 1 emissies omvatten onder meer:
- stationaire verbranding (van brandstof die wordt verbrand in de stationaire apparatuur in de entiteit, zoals boilers, verbrandingsovens, motoren en bij het affakkelen);
- mobiele verbranding (van brandstof die wordt verbrand in de transportmiddelen van de entiteit, zoals vrachtwagens, treinen, vliegtuigen en boten);
- emissies bij processen (afkomstig van fysieke of chemische processen zoals productie van cement, petrochemische verwerking en het smelten van aluminium); en
- diffuse emissies (opzettelijke en onopzettelijke vrijlating, zoals lekken in afsluiters en koppelingen en emissies door de behandeling van afvalwater, reservoirs en koeltorens).

A9 Bijna alle entiteiten kopen energie in een vorm zoals elektriciteit, warmte of stoom waardoor bijna alle entiteiten Scope 2 emissies veroorzaken. Scope 2 emissies zijn indirect omdat de emissies die worden geassocieerd met bijvoorbeeld elektriciteit die de entiteit inkoopt, zich voordoen bij de elektriciteitscentrale. Deze bevindt zich buiten de organisatorische afbakening van de entiteit.

A10 Scope 3 emissies kunnen emissies omvatten die worden geassocieerd met, bijvoorbeeld:
- zakelijk vervoer van werknemers;
- uitbestede activiteiten;
- consumptie van fossiele brandstoffen of van elektriciteit die vereist is voor het gebruik van de producten van de entiteit;
- het winnen en produceren van materialen die zijn ingekocht als inputs voor de processen van de entiteit; en
- het transporteren van ingekochte brandstoffen.

Scope 3 emissies worden verder besproken in paragrafen A31, A32, A33 en A34.

Aftrek van emissies (Zie Par. 14(g), 17(a)(iii), Bijlage 1)

A11 In sommige gevallen omvat de aftrek van emissies rechtsgebied-specifieke rechten en compensaties waarvoor geen vastgesteld verband bestaat tussen de hoeveelheid emissies die volgens de criteria mag worden afgetrokken en de vermindering van emissies die kan optreden als gevolg van betalingen of van andere maatregelen die de entiteit heeft genomen om de aftrek van emissies te claimen.

A12 Daar waar het emissieverslag van een entiteit aftrek van emissies omvat die binnen de reikwijdte van de opdracht valt, zijn, in voorkomend geval, de vereisten van deze Standaard die betrekking hebben op aftrek van emissies van toepassing (Zie ook Par. A136, A137, A138 en A139).

Aangekochte compensatie (Zie Par. 14(q), Bijlage 1)

A13 Wanneer de entiteit een compensatie van een andere entiteit aankoopt, kan die andere entiteit het geld dat zij bij de verkoop ontvangt gebruiken:
- bij projecten inzake de reductie van emissies (zoals het vervangen van de opwekking van energie met behulp van fossiele brandstoffen door duurzame energiebronnen, of door het implementeren van energiezuinige maatregelen); of
- bij het uit de atmosfeer verwijderen van emissies (bijvoorbeeld door bomen te planten en te

onderhouden die anders niet zouden worden gepland of onderhouden); of
- het geld kan dienen als compensatie voor het niet uitvoeren van een handeling die anders wel zou worden uitgevoerd (zoals ontbossing of de aantasting van bossen).

In sommige rechtsgebieden kan compensatie alleen worden aangekocht als het verminderen van emissies of een toegenomen verwijdering al heeft plaatsgevonden.

Verwijdering (Zie Par. 14(s), Bijlage 1)

A14 Verwijdering kan worden gerealiseerd door broeikasgassen op te slaan in geologische reservoirs (bijvoorbeeld ondergronds) of biologische reservoirs (bijvoorbeeld bomen). Wanneer het emissieverslag het verwijderen van broeikasgassen omvat die de entiteit anders in de atmosfeer zou hebben uitgestoten, worden deze gewoonlijk in het emissieverslag op basis van de bruto-omvang gerapporteerd. D.w.z dat zowel de bron als het reservoir in het emissieverslag zijn gekwantificeerd. Wanneer verwijdering is omvat in de conclusie van de accountant, zijn, in voorkomend geval, de vereisten van deze Standaard die betrekking hebben op die verwijdering van toepassing.

Significante inrichting Zie Par. 14(t), 31)

A15 Naarmate de individuele bijdrage van een inrichting aan de totale emissies die zijn opgenomen in het emissieverslag toeneemt, neemt gewoonlijk het risico op een afwijking van materieel belang in het emissieverslag ook toe. De accountant kan een percentage op een gekozen benchmark toepassen als een hulpmiddel bij het identificeren van inrichtingen die van individuele significantie zijn. Dit als gevolg van de omvang van hun emissies in verhouding tot de geaggregeerde emissies die zijn opgenomen in het emissieverslag. Het vaststellen van een benchmark en het bepalen van een percentage dat daarop moet worden toegepast brengen het toepassen van professionele oordeelsvorming met zich mee. Zo kan de accountant bijvoorbeeld inrichtingen met meer dan 15% van de totale omvang van de productie als significante inrichtingen beschouwen. Onder de omstandigheden kan er volgens de professionele oordeelsvorming van de accountant echter een hoger of lager percentage als geschikt worden vastgesteld.

Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer:
- er bijvoorbeeld slechts een klein aantal inrichtingen is waarvan er geen kleiner is dan 15% van de totale omvang van de productie, maar niet alle inrichtingen significant zijn volgens de professionele oordeelsvorming van de accountant;
- of wanneer er een aantal inrichtingen zijn die marginaal onder de 15% van de totale omvang van de productie liggen en die volgens de professionele oordeelsvorming van de accountant significant zijn.

A16 De accountant kan de inrichting ook als significant identificeren als gevolg van haar specifieke aard of omstandigheden die aanleiding geven tot specifieke risico's op afwijkingen van materieel belang. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat een inrichting bij het verzamelen van gegevens of bij het kwantificeren:
- gebruikmaakt van de processen of technieken van andere inrichtingen;
- of dat een inrichting vereist dat gebruik wordt gemaakt van uitzonderlijk complexe of gespecialiseerde berekeningen;
- of dat deze zeer complexe of gespecialiseerde chemische of fysieke processen omvatten.

Standaard 3000 (Zie Par. 9, 15)

A17 Standaard 3000 omvat een aantal vereisten die van toepassing zijn op alle assurance-opdrachten, inclusief opdrachten overeenkomstig deze Standaard. In sommige gevallen kan deze Standaard aanvullende vereisten of toepassingsgerichte teksten met betrekking tot deze onderwerpen omvatten.

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Competentie (Zie Par. 16(b))

A18 Broeikasgascompetenties kunnen omvatten:
- een algemeen inzicht in klimaatwetenschap, inclusief de wetenschappelijke processen die broeikasgassen in verband brengen met klimaatverandering;
- inzicht in wie de beoogde gebruikers van de informatie in het emissieverslag van de entiteit zijn en in de wijze waarop zij die informatie waarschijnlijk zullen gebruiken; (Zie Par. A47)
- inzicht in emissiehandelssystemen met betrekking tot emissies en daarmee verband houdende marktmechanismen, waar relevant;
- kennis van de eventueel van toepassing zijnde wet- en regelgeving, die van invloed is op de

wijze waarop de entiteit haar emissies zou dienen te rapporteren en die bijvoorbeeld ook een grens kan stellen aan de emissies van de entiteit;
- kwantificering van broeikasgassen en meetmethoden, inclusief de daarmee geassocieerde wetenschappelijke en schattingsonzekerheden en beschikbare alternatieve methodologieën;
- kennis van de van toepassing zijnde criteria, inclusief bijvoorbeeld:
  - het identificeren van de van toepassing zijnde emissiefactoren;
  - het identificeren van die aspecten van de criteria die vragen om het maken van significante of gevoelige schattingen, of om het toepassen van gedegen oordeelsvorming;
  - methodes die worden gebruikt voor het vaststellen van organisatorische afbakening, d.w.z. de entiteiten waarvan de emissies in het emissieverslag moeten worden opgenomen;
  - welke aftrek van emissies mag worden opgenomen in het emissieverslag van de entiteit.

A19 De complexiteit van assurance-opdrachten die betrekking hebben op een emissieverslag varieert. In sommige gevallen kan de opdracht relatief eenvoudig zijn. Bijvoorbeeld wanneer een entiteit geen Scope 1 emissies heeft en uitsluitend over Scope 2 emissies rapporteert met toepassing van een in regelgeving gespecificeerde emissiefactor voor de elektriciteitsverbruik bij één enkele locatie. In dit geval kan de opdracht zich vooral op het systeem richten dat wordt gebruikt om de gegevens inzake de elektriciteitsconsumptie, zoals deze op de facturen staan aangeduid, vast te leggen en te verwerken en op de rekenkundige toepassing van de gespecificeerde emissiefactor. Wanneer de opdracht echter relatief complex is, is het waarschijnlijk dat deze de competentie van een deskundige vereist bij het kwantificeren van en het rapporteren over emissies. Specifieke expertisegebieden die in dergelijke gevallen relevant kunnen zijn omvatten:

Deskundigheid op het gebied van informatiesystemen
- het verwerven van inzicht in de wijze waarop informatie inzake emissies wordt gegenereerd, inclusief de wijze waarop gegevens in het emissieverslag tot stand zijn gekomen, zijn vastgelegd, verwerkt, voor zover noodzakelijk gecorrigeerd, gecollationeerd en gerapporteerd.

Deskundigheid op het gebied van wetenschap en techniek
- het in kaart brengen van de stroom van materialen door een productieproces en van de daarbij horende processen die emissies veroorzaken, inclusief het identificeren van de relevante punten waar brongegevens worden verzameld. Dit kan met name van belang zijn bij de overweging of het identificeren van de emissiebronnen door de entiteit volledig is;
- het analyseren van chemische en fysieke verbanden tussen inputs, processen en outputs, en de verbanden tussen emissies en andere variabelen. Het vermogen om deze verbanden te begrijpen en te analyseren zal vaak belangrijk zijn bij het opzetten van cijferanalyses;
- het identificeren van de invloed van onzekerheid op het emissieverslag;
- kennis van de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing die worden geïmplementeerd in testlaboratoria, zowel intern als extern;
- ervaring met de specifieke sector en daarmee samenhangende creatie van emissies en verwijderingsprocessen. Procedures voor het kwantificeren van Scope 1 emissies lopen sterk uiteen, afhankelijk van de sector en de processen die erbij betrokken zijn bijvoorbeeld de aard van:
  - elektrolytische processen bij de productie van aluminium;
  - verbrandingsprocessen bij de productie van elektriciteit wanneer gebruik wordt gemaakt van fossiele brandstoffen; en
  - chemische processen bij cementproductie,

  zijn allemaal anders.
- de werking van fysieke sensoren en andere kwantificeringsmethoden en de selectie van geschikte emissiefactoren.

Reikwijdte van het emissieverslag en van de opdracht (Zie Par. 17(a))

A20 Voorbeelden van omstandigheden waarin de redenen voor het uitsluiten van bekende emissiebronnen uit het emissieverslag, of het uitsluiten van de toegelichte emissiebronnen uit de opdracht niet redelijk kunnen zijn, omvatten die omstandigheden waarin:
- er sprake is van significante Scope 1 emissies bij de entiteit, maar zij alleen Scope 2 emissies in het emissieverslag heeft opgenomen;
- de entiteit onderdeel is van een grotere juridische entiteit waarbij sprake is van significante emissies waarover niet wordt gerapporteerd als gevolg van de wijze waarop de organisatorische afbakening is bepaald wanneer dit de beoogde gebruikers waarschijnlijk zal misleiden;
- de emissies waarover de accountant rapporteert zijn slechts een klein deel van de totale emissies die in het emissieverslag zijn opgenomen.

Het beoordelen van de geschiktheid van het object van onderzoek (Zie Par. 15)

A21 Standaard 3000 vereist van de accountant dat hij de geschiktheid van het object van onderzoek beoordeelt.[606] In het geval van een emissieverslag zijn de emissies van de entiteit (en, indien van toepassing, de verwijdering en de aftrek van emissies) het object van onderzoek van de opdracht. Dat object van onderzoek zal geschikt zijn als onder meer de emissies van de entiteit consistent gekwantificeerd kunnen worden met gebruik van geschikte criteria.[607]

A22 Broeikasgasbronnen kunnen worden gekwantificeerd door:
- a. een directe meting (of het direct monitoren) van de concentratie en stroomsnelheden van broeikasgassen waarbij gebruik wordt gemaakt van het continu monitoren van emissies of van het periodiek nemen van steekproeven; of
- b. het meten van een surrogaatactiviteit, zoals brandstofconsumptie en het berekenen van emissies waarbij bijvoorbeeld gebruik wordt gemaakt van massabalansvergelijkingen,[608] emissiefactoren die specifiek zijn voor de entiteit, of gemiddelde emissiefactoren van een gebied, bron, sector of proces.

Het beoordelen van de geschiktheid van de criteria

Speciaal ontwikkelde en vastgestelde criteria (Zie Par. 17(b))

A23 Geschikte criteria hebben over het algemeen de volgende kenmerken: relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid. Criteria kunnen ‘speciaal ontwikkeld’ zijn, of ze kunnen zijn ‘vastgesteld’, d.w.z. opgenomen in wet- of regelgeving of uitgegeven door bevoegde en erkende instanties van deskundigen die een transparant zorgvuldig proces volgen.[609] Ook al kan van criteria die zijn vastgesteld door een regelgever of toezichthouder worden verondersteld dat zij relevant zijn wanneer die regelgever of toezichthouder de beoogde gebruiker is, sommige vastgestelde criteria kunnen zijn ontwikkeld voor een specifiek doel en ongeschikt zijn om onder andere omstandigheden te worden toegepast.
Criteria die bijvoorbeeld zijn ontwikkeld door een regelgever of toezichthouder en die emissiefactoren voor een bepaald gebied omvatten, kunnen bijvoorbeeld:
- misleidende informatie weergeven als zij worden gebruikt voor de emissies in een ander gebied; of
- criteria die zijn opgezet om alleen te rapporteren over specifieke regelgevende aspecten van emissies kunnen ongeschikt zijn voor het rapporteren aan beoogde gebruikers anders dan de regelgever of toezichthouder die de criteria heeft vastgesteld.

A24 Speciaal ontwikkelde criteria kunnen geschikt zijn wanneer de entiteit bijvoorbeeld een uitermate gespecialiseerd machinepark heeft of emissie- informatie uit verschillende rechtsgebieden aan het aggregeren is wanneer de vastgestelde criteria waarvan in die gebieden gebruik wordt gemaakt verschillen. Bijzondere voorzichtigheid kan noodzakelijk zijn bij het beoordelen van de neutraliteit en andere kenmerken van speciaal ontwikkelde criteria, met name als deze niet substantieel gebaseerd zijn op vastgestelde criteria die over het algemeen worden gebruikt in de sector of het gebied van de entiteit of niet consistent zijn met dergelijke criteria.

A25 De van toepassing zijnde criteria kunnen bestaan uit vastgestelde criteria die zijn aangevuld met toelichtingen bij het emissieverslag, specifieke grenzen, methoden, veronderstellingen, emissiefactoren, etc. In sommige gevallen is het mogelijk dat vastgestelde criteria niet geschikt zijn, zelfs niet wanneer deze met toelichtingen zijn aangevuld bij het emissieverslag, bijvoorbeeld wanneer zij de aangelegenheden die paragraaf 17(b) worden vermeld, niet omvatten.

A26 Het zij opgemerkt dat de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria niet wordt beïnvloed door het niveau van assurance. D.w.z. dat indien zij niet geschikt zijn voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid zij ook niet geschikt zijn voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid en vice versa.

Activiteiten die zijn opgenomen in de organisatorische afbakening van de entiteit (Zie Par. 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

A27 Het vaststellen welke activiteiten waarvan de entiteit de eigenaar is of zeggenschap over heeft, worden opgenomen in het emissieverslag van de entiteit, staat bekend als het vaststellen van de organisatorische afbakening van de entiteit. In sommige gevallen omschrijven wet- en regelgeving de grenzen van de entiteit voor het rapporteren over de emissies van broeikasgassen in het

---

[606] Standaard 3000, paragraaf 18.
[607] *Stramien*, paragraaf 34, 35, 36, 37 en 38, en Standaard 3000, paragraaf19, 20 en 21.
[608] D.w.z. het gelijkstellen van de hoeveelheid van een stof die een gedefinieerde grens passeert en weer verlaat. Bijvoorbeeld de hoeveelheid koolstof in een brandstof op basis van koolwaterstof die een verbrandingsinstrument binnengaat staat gelijk aan de hoeveelheid koolstof die het apparaat in de vorm van koolstofdioxide weer verlaat.
[609] *Stramien*, paragraaf 36–37.

kader van regelgevende doeleinden. In andere gevallen kunnen de van toepassing zijnde criteria de mogelijkheid bieden om te kiezen tussen verschillende methoden voor het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit. Bijvoorbeeld de criteria die de mogelijkheid bieden om te kiezen tussen een aanpak die het emissieverslag van de entiteit laat aansluiten op haar financiële overzichten en een andere aanpak die bijvoorbeeld joint ventures en verbonden entiteiten verschillend behandelt. Het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit kan een analyse van complexe organisatorische structuren vereisen, zoals joint ventures, maatschappen en trustmaatschappijen, en complexe of ongebruikelijke contractuele relaties. Een inrichting kan bijvoorbeeld in het bezit zijn van de ene partij, operationeel zijn onder een andere partij en uitsluitend materialen voor weer een andere partij verwerken.

A28 Het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit wijkt af van wat sommige criteria beschrijven als het bepalen van de ‘operationele afbakening’ van de entiteit. De operationele afbakening houdt verband met welke categorieën van Scope 1, 2 en 3 emissies in het emissieverslag zullen worden opgenomen en wordt bepaald na het vaststellen van de organisatorische afbakening.

Adequate toelichtingen (Zie Par. 17(b)(iv), 74(d))

A29 In regelgeving op het gebied van verslaggeving zijn toelichtingen die in de relevante wet- of regelgeving worden gespecificeerd adequaat voor het rapporteren aan de regelgever of toezichthouder. Het in het emissieverslag toelichten van dergelijke aangelegenheden als degenen die hierna volgen, kan in omstandigheden waarin vrijwillig wordt gerapporteerd noodzakelijk zijn om de beoogde gebruikers inzicht te laten verwerven in significante oordelen die zijn gevormd bij het opstellen van het emissieverslag:

a. welke activiteiten zijn opgenomen in de organisatorische afbakening van de entiteit en de methode die is gebruikt bij het bepalen van die afbakening indien de van toepassing zijnde criteria de mogelijkheid bieden om te kiezen tussen verschillende methoden (Zie Par. A27 en A28);
b. significante kwantificeringsmethoden en geselecteerde rapporteringsgrondslagen, inclusief:
   1. de methode die is gebruikt om te bepalen welke Scope 1 en Scope 2 emissies in het emissieverslag zijn opgenomen (Zie Par. A30);
   2. alle significante interpretaties die zijn gemaakt in het toepassen van de van toepassing zijnde criteria in de omstandigheden van de entiteit. Dit inclusief gegevensbronnen en toelichting van de methode waarvan gebruik wordt gemaakt en de redenering daarvoor, wanneer de mogelijkheid wordt geboden om te kiezen tussen verschillende methoden of gebruik wordt gemaakt van methoden die specifiek zijn voor de entiteit; en
   3. de wijze waarop de entiteit bepaalt of emissies waarover reeds is gerapporteerd, dienen te worden aangepast.
c. de categorisering van emissies in het emissieverslag. Zoals genoemd in paragraaf A14, wanneer het emissieverslag het verwijderen van broeikasgassen omvat die de entiteit anders in de atmosfeer zou hebben uitgestoten, worden zowel de emissies als de verwijdering daarvan gewoonlijk in het emissieverslag op basis van de bruto-omvang gerapporteerd. D.w.z. dat zowel de bron als het reservoir in het emissieverslag zijn gekwantificeerd;
d. een vermelding die betrekking heeft op de onzekerheden die relevant zijn voor de entiteit en het kwantificeren van haar emissies, inclusief: hun oorzaken; hoe daarmee is omgegaan; en, daar waar het emissieverslag Scope 3 emissies omvat, een uiteenzetting van: (Zie Par. A31, A32, A33 en A34)
   1. de aard van Scope 3 emissies, inclusief het feit dat het voor een entiteit niet praktisch uitvoerbaar is om alle Scope 3 emissies in haar emissieverslag op te nemen; en
   2. de basis voor het selecteren van die Scope 3 emissiebronnen die erin zijn opgenomen; en
e. eventuele wijzigingen in de aangelegenheden die in deze paragraaf zijn genoemd of in andere aangelegenheden die een invloed van materieel belang hebben op de vergelijkbaarheid van het emissieverslag met voorgaande perioden of met een basisjaar.

Scope 1 en Scope 2 emissies

A30 Over het algemeen schrijven criteria voor dat alle van materieel belang zijnde Scope 1, Scope 2, of zowel Scope 1 als Scope 2 emissies in het emissieverslag worden opgenomen. Daar waar bepaalde Scope 1 of Scope 2 emissies zijn uitgesloten, is het belangrijk in het emissieverslag de basis voor het bepalen welke emissies worden opgenomen en welke worden uitgesloten, wordt toegelicht. Dit in het bijzonder als de opgenomen emissies waarschijnlijk niet eens de grootste emissies zijn waarvoor de entiteit verantwoordelijk is.

Scope 3 emissies

A31 Ook al vereisen bepaalde criteria het rapporteren over specifieke Scope 3 emissies, in veel gevallen is het opnemen van Scope 3 emissies optioneel. De reden hiervoor is dat het voor bijna iedere entiteit praktisch onuitvoerbaar zou zijn om te proberen de volledige omvang van haar indirecte emissies te kwantificeren, aangezien deze alle bronnen, zowel aan het begin als aan het eind, van de toeleveringsketen van de entiteit bevat. Voor sommige entiteiten verschaft het rapporteren over bepaalde categorieën van Scope 3 emissies belangrijke informatie voor de beoogde gebruikers. Bijvoorbeeld daar waar de Scope 3 emissies van een entiteit aanzienlijk groter zijn dan haar Scope 1 en Scope 2 emissies. Dit kan bij veel dienstverlenende entiteiten het geval zijn. In deze gevallen kan de accountant het onjuist achten om een assurance-opdracht te aanvaarden als significante Scope 3 emissies niet in het emissieverslag zijn opgenomen.

A32 Daar waar bepaalde Scope 3 emissiebronnen in het emissieverslag zijn opgenomen, is het belangrijk dat de basis voor het selecteren welke bronnen worden opgenomen, redelijk is. Dit in het bijzonder als de opgenomen emissiebronnen waarschijnlijk niet eens de grootste emissiebronnen zijn waarvoor de entiteit verantwoordelijk is.

A33 In sommige gevallen kunnen de brongegevens die zijn gebruikt om de Scope 3 emissies te kwantificeren door de entiteit worden bijgehouden. De entiteit kan bijvoorbeeld gedetailleerde vastleggingen bijhouden als basis voor het kwantificeren van emissies die verbonden zijn aan vliegreizen van werknemers. In sommige andere gevallen kunnen de brongegevens die zijn gebruikt om de Scope 3 emissies te kwantificeren in een goed beheerste en toegankelijke bron buiten de entiteit worden bijgehouden. Waar dit echter niet het geval is, kan het onwaarschijnlijk zijn dat de accountant in staat zal zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen die betrekking heeft op deze Scope 3 emissies. In deze gevallen kan het passend zijn om die Scope 3 emissiebronnen van de opdracht uit te sluiten.

A34 Het kan ook passend zijn om Scope 3 emissies van de opdracht uit te sluiten. Dit kan het geval zijn als de kwantificeringsmethoden die worden gebruikt sterk afhankelijk zijn van schattingen en tot een hoge mate van onzekerheid in de gerapporteerde emissies leiden. Verschillende kwantificeringsmethoden voor het schatten van de emissies die verbonden zijn aan vliegreizen kunnen bijvoorbeeld kwantificeringen opleveren die sterk uiteenlopen, zelfs wanneer identieke brongegevens worden gebruikt. Indien dergelijke Scope 3 emissiebronnen in de opdracht worden opgenomen, is het belangrijk dat:

- de kwantificeringsmethoden waarvan gebruik wordt gemaakt objectief worden geselecteerd; en
- ze volledig worden beschreven samen met de onzekerheden die gepaard gaan met het gebruik ervan.

De verantwoordelijkheid van de entiteit voor het opstellen van het emissieverslag (Zie Par. 17(b)(iv), 76(d))

A35 Zoals vermeld in paragraaf A70 kunnen er zorgen over de staat en betrouwbaarheid van de vastleggingen van de entiteit zijn. Deze kunnen er bij sommige opdrachten toe leiden dat de accountant concludeert dat het onwaarschijnlijk is dat er voldoende en geschikte assurance-informatie beschikbaar zal zijn om een goedkeurende conclusie over het emissieverslag te onderbouwen. Dit kan zich voordoen wanneer de entiteit weinig ervaring heeft met het opstellen van emissieverslagen. In dergelijke omstandigheden kan het voor het kwantificeren van en rapporteren over emissies geschikter zijn om onderworpen te zijn aan een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden of aan een adviesopdracht. Dit ter voorbereiding op een assurance-opdracht in een latere periode.

Wie hebben de criteria ontwikkeld (Zie Par. 17(c)(iii))

A36 Het emissieverslag kan zijn opgesteld voor regelgeving op het gebied van verslaggeving of voor een emissiehandelssysteem waarbij de van toepassing zijnde criteria en de rapportagevorm zijn beschreven. Dan is het waarschijnlijk dat uit de opdrachtomstandigheden blijkt dat de regelgever of de instantie die verantwoordelijk is voor de regeling de criteria heeft ontwikkeld. In omstandigheden waarin vrijwillig wordt gerapporteerd kan het echter onduidelijk zijn wie de criteria heeft ontwikkeld, tenzij dit in de toelichtingen bij het emissieverslag is vermeld.

Het veranderen van de opdrachtvoorwaarden (Zie Par. 15 en 18)

A37 Standaard 3000 vereist van de accountant dat hij niet akkoord gaat met een wijziging in de opdrachtvoorwaarden als er geen redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen.[610] Er kan

[610] Standaard 3000, paragraaf 11.

mogelijk geen redelijke rechtvaardiging bestaan voor een verzoek om de reikwijdte van de opdracht te wijzigen wanneer het verzoek bijvoorbeeld is gedaan om bepaalde emissiebronnen van de reikwijdte van de opdracht uit te sluiten. Dit vanwege de waarschijnlijkheid dat de conclusie van de accountant zou worden aangepast.

Planning (Zie Par. 19)

A38 Bij het vaststellen van de algehele opdrachtaanpak kan het relevant zijn om de nadruk die is gelegd op verschillende aspecten van de opzet en het bestaan van het informatiesysteem inzake broeikasgassen te beschouwen. In sommige gevallen kan de entiteit zich bijvoorbeeld buitengewoon bewust zijn van de noodzaak voor adequate interne beheersing om te zorgen voor de betrouwbaarheid van gerapporteerde informatie. Dit terwijl in andere gevallen de entiteit zich meer kan hebben gericht op het accuraat vaststellen van de wetenschappelijke, operationele of technische kenmerken van de informatie die wordt verzameld.

A39 Kleinere opdrachten of eenvoudigere opdrachten (zie paragraaf A19) kunnen door een heel klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Het tot stand brengen van de algehele opdrachtaanpak voor een kleinere opdracht of voor een eenvoudigere opdracht, hoeft niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat een kort memorandum op basis van besprekingen met de entiteit dienstdoet als vastlegging van de opdrachtaanpak mits de aangelegenheden die in paragraaf 19 zijn vermeld ook worden omvat.

A40 De accountant kan beslissen om bepaalde delen van de planning met de entiteit te bespreken bij het bepalen van de reikwijdte van de opdracht of om het uitvoeren en beheren van de opdracht te bevorderen (bijvoorbeeld om bepaalde geplande werkzaamheden af te stemmen op het werk van het personeel van de entiteit). Hoewel dergelijke besprekingen veelvuldig plaatsvinden, blijven de algehele opdrachtaanpak en het opdrachtprogramma de verantwoordelijkheid van de accountant. Bij het bespreken van de aangelegenheden die zijn opgenomen in de algehele opdrachtaanpak of het opdrachtprogramma moet er op worden gelet dat de effectiviteit van de opdracht niet wordt aangetast. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de effectiviteit van de opdracht wordt aangetast door werkzaamheden te voorspelbaar te maken als de aard en timing hiervan in detail worden besproken met de entiteit.

A41 Het uitvoeren van een assurance-opdracht is een iteratief proces. Tijdens de uitvoering van de geplande werkzaamheden kan de verkregen assurance-informatie de accountant ertoe brengen de aard, timing of omvang van andere geplande werkzaamheden aan te passen. In sommige gevallen kan er informatie onder de aandacht van de accountant komen die op significante wijze verschilt van hetgeen in een vroeger stadium van de opdracht werd verwacht. Systematische fouten die worden ontdekt bij het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij geselecteerde inrichtingen, kunnen er bijvoorbeeld op wijzen dat het noodzakelijk is om ook andere inrichtingen te bezoeken.

Plannen om gebruik te maken van de werkzaamheden van deskundigen of van andere accountants (Zie Par. 19(e))

A42 Het is mogelijk dat de opdracht wordt uitgevoerd door een multidisciplinair team dat bestaat uit een of meerdere deskundigen Dit gebeurt voornamelijk bij relatief complexe opdrachten waarbij het waarschijnlijk is dat specialistische kennis inzake het kwantificeren van en rapporteren over emissies vereist is (zie paragraaf A19). Standaard 3000 bevat een aantal vereisten met betrekking tot het gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige die wellicht nodig zijn om te overwegen in de planningsfasewanneer de aard, timing en omvang van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren, worden vastgesteld.[611]

A43 Het is mogelijk gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere accountant die bijvoorbeeld betrekking hebben op:

- een fabriek of ander soort inrichting op een afgelegen locatie;
- een dochtermaatschappij, divisie of branch in een ander rechtsgebied; of
- een joint venture of verbonden entiteit.

Relevante overwegingen wanneer het opdrachtteam van plan is om een andere accountant te verzoeken om werkzaamheden uit te voeren over informatie die in het emissieverslag zal worden opgenomen, kunnen de volgende omvatten:

- de vraag of de andere accountant de ethische voorschriften die op de opdracht betrekking hebben, begrijpt en deze zal naleven en met name of hij onafhankelijk is;
- de deskundigheid van de andere accountant;
- de mate van betrokkenheid van het opdrachtteam bij de werkzaamheden van de andere accountant;

[611] Standaard 3000, paragraaf 26, 27, 28, 29, 30, 31 en 32.

- de vraag of de andere accountant opereert in een gereglementeerde omgeving waarin op een actieve wijze toezicht op die accountant wordt uitgeoefend.

Materialiteit bij de planning en de uitvoering van de opdracht

Het vaststellen van materialiteit bij het plannen van de opdracht (Zie Par. 20 en 21)

A44 De criteria kunnen het concept van materialiteit in de context van het opstellen en het weergeven van het emissieverslag beschrijven. Hoewel criteria verschillende termen kunnen gebruiken om materialiteit te beschrijven, omvat het concept van materialiteit in het algemeen dat:
- afwijkingen inclusief weglatingen worden verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of in totaal, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij van invloed zijn op de relevante beslissingen die gebruikers op basis van het emissieverslag nemen;
- oordeelsvormingen over materialiteit worden uitgevoerd in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de omvang of de aard van een afwijking of een combinatie van beide; en
- oordeelsvormingen over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de beoogde gebruikers van het emissieverslag worden gebaseerd op een beschouwing van de gemeenschappelijke informatiebehoefte van de beoogde gebruikers als groep. Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften ver uiteen kunnen lopen, wordt niet in aanmerking genomen.

A45 Een dergelijke uiteenzetting, indien aanwezig in de van toepassing zijnde criteria, voorziet de accountant van een referentiekader bij het vaststellen van de materialiteit voor de opdracht. Indien de van toepassing zijnde criteria geen beschrijving bevatten van het concept van materialiteit, voorzien de kenmerken waaraan hierboven wordt gerefereerd, de accountant van een dergelijk referentiekader.

A46 Vaststelling van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant inzake de gemeenschappelijke informatiebehoefte van de beoogde gebruikers als groep beschouwd. In deze context is het redelijk voor de accountant om aan te nemen dat beoogde gebruikers:
a. een redelijke kennis hebben van met broeikasgassen verband houdende activiteiten en bereid zijn om de informatie in het emissieverslag met een redelijke toewijding te bestuderen;
b. begrijpen dat het emissieverslag is opgesteld en daarbij een bepaalde mate van zekerheid is verstrekt rekening houdend met materialiteitsniveaus, en begrip hebben van de concepten van materialiteit die zijn opgenomen in de van toepassing zijnde criteria;
c. begrijpen dat het kwantificeren van emissies onzekerheden omvat (Zie Par. A54, A55, A56, A57, A58 en A59); en
d. redelijke beslissingen nemen op basis van de informatie in het emissieverslag.

A47 Beoogde gebruikers en hun informatiebehoefte kunnen bijvoorbeeld omvatten:
- investeerders en andere belanghebbenden zoals leveranciers, klanten, werknemers en het bredere publiek in het geval van vrijwillige informatieverschaffing. Hun informatiebehoefte kan verband houden met beslissingen om:
  - aandelen in de entiteit te kopen of verkopen;
  - aan de entiteit te lenen, ermee te handelen of er in dienst te zijn; of
  - om bevestigingen naar de entiteit of naar anderen, bijvoorbeeld politici, op te stellen.
- marktpartijen in het geval van een emissiehandelssysteem waarvan de informatiebehoefte verband kan houden met besluiten om te handelen in verhandelbare instrumenten (zoals vergunningen, rechten en compensaties) die door het systeem zijn gecreëerd of die boetes of andere sancties kunnen opleggen op basis van emissieoverschrijdingen;
- regelgevers en beleidsmakers in het geval van regelgeving op het gebied van verslaggeving. Hun informatiebehoefte kan verband houden met het monitoren van het naleven van de regelgeving op het gebied van verslaggeving en een breed scala aan besluiten van overheden die verband houden met het beperken van en aanpassen aan klimaatverandering, doorgaans op basis van geaggregeerde informatie;
- het management en de met governance belaste personen van de entiteit die informatie over emissies gebruiken voor strategische en operationele besluiten, zoals het kiezen tussen alternatieve technologieën en investerings- en desinvesteringsbeslissingen, mogelijk in afwachting van regelgeving op het gebied van verslaggeving of het invoeren van een emissiehandelssysteem.

De accountant is mogelijk niet in staat om iedereen die het assurance-rapport zal lezen te identificeren. Dit geldt in het bijzonder waar een groot aantal mensen toegang heeft tot het rapport. Met name in die gevallen waar de mogelijke lezers waarschijnlijk een breed scala aan belangen hebben met betrekking tot emissies, kunnen de beoogde gebruikers worden beperkt tot belangrijke belanghebbenden met significante en gemeenschappelijk belangen. De beoogde

gebruikers kunnen op verschillende manieren worden geïdentificeerd, bijvoorbeeld door overeenstemming tussen de accountant en opdrachtgevende partij of door wet- of regelgeving.

A48 Oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit worden uitgevoerd in het licht van de omringende omstandigheden en worden door zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren beïnvloed. Het zij opgemerkt dat besluiten met betrekking tot materialiteit niet worden beïnvloed door het niveau van zekerheid. D.w.z. dat materialiteit voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid hetzelfde is als voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

A49 Er wordt vaak een percentage toegepast op een bepaalde benchmark als startpunt bij het vaststellen van de materialiteit. Factoren die het vaststellen van een geschikte benchmark en een percentage kunnen beïnvloeden, omvatten onder meer:

- de elementen die zijn opgenomen in het emissieverslag (bijvoorbeeld Scope 1, Scope 2 en Scope 3 emissies, aftrek van emissies en verwijdering). Afhankelijk van de omstandigheden is een mogelijk geschikte benchmark, de gerapporteerde bruto-emissies. D.w.z. het totaal aan gerapporteerde Scope 1, Scope 2 en Scope 3 emissies vóór vermindering met aftrek van emissies of verwijdering. Materialiteit houdt verband met de emissies die zijn omvat in de conclusie van de accountant. Het kan zijn dat de conclusie van de accountant niet het gehele emissieverslag omvat. In dat geval wordt materialiteit vastgesteld met betrekking tot alleen dat deel van het emissieverslag dat wordt omvat door de conclusie van de accountant alsof dit het emissieverslag was;
- de kwantiteit van een bepaalde soort emissies of de aard van een specifieke toelichting. In sommige gevallen zijn er bepaalde soorten emissies of specifieke toelichtingen waarvan afwijkingen, die groter of kleiner zijn dan de materialiteit van het emissieverslag in zijn geheel, aanvaardbaar zijn. De accountant kan het bijvoorbeeld geschikt achten om een lagere of hogere materialiteit in te stellen voor de emissies uit een bepaald rechtsgebied, of voor een bepaald gas, bepaalde reikwijdte of inrichting;
- de wijze waarop het emissieverslag relevante informatie presenteert. Bijvoorbeeld of het een vergelijking met emissies uit voorgaande perioden, een basisjaar, of een emissieplafond bevat. In dit geval kan het bepalen van de materialiteit die betrekking heeft op de ter vergelijking opgenomen informatie een relevante overweging zijn. Daar waar een emissieplafond relevant is, kan de materialiteit worden vastgesteld die betrekking heeft op de toerekening van het emissieplafond als dit lager is dan de gerapporteerde emissies;
- de relatieve volatiliteit van emissies. Als emissies van verslagperiode tot verslagperiode bijvoorbeeld significant variëren, kan het passend zijn om de materialiteit vast te stellen op het lagere uiteinde van het fluctuatie-interval, zelfs als de huidige verslagperiode hoger uitvalt;
- de vereisten van de van toepassing zijnde criteria. In sommige gevallen kunnen de van toepassing zijnde criteria een grenswaarde vaststellen voor de nauwkeurigheid en kunnen zij hiernaar verwijzen als materialiteit. De criteria kunnen bijvoorbeeld een verwachting vermelden dat emissies worden gemeten door gebruik te maken van een vastgesteld percentage als 'grenswaarde inzake materialiteit'. Waar dit het geval is, voorziet de grenswaarde die door de criteria is vastgesteld de accountant van een referentiekader bij het vaststellen van de materialiteit voor de opdracht.

A50 Kwalitatieve factoren omvatten onder meer:

- de emissiebronnen;
- de betrokken soorten gassen;
- de context waarin de informatie in het emissieverslag zal worden gebruikt (bijvoorbeeld of de informatie is bestemd voor gebruik in een emissiehandelssysteem, voor het indienen bij een regelgever of toezichthouder, of voor opname in een wijdverspreid duurzaamheidsverslag); en de soorten beslissingen die de beoogde gebruikers waarschijnlijk zullen nemen;
- de vraag of er één of meer soorten emissies of toelichtingen zijn waarop de aandacht van de beoogde gebruiker zich neigt te richten. Bijvoorbeeld gassen die niet alleen bijdragen aan klimaatverandering, maar ook schadelijk zijn voor de ozonlaag;
- de aard van de entiteit, haar aanpak op het gebied van klimaatverandering en vooruitgang inzake doelstellingen die daar betrekking op hebben;
- de sector en de economische en gereglementeerde omgeving waarin de entiteit opereert.

Herziening naarmate de opdracht vordert (Zie Par. 22)

A51 Het kan noodzakelijk zijn om de materialiteit te herzien als gevolg van:

- een wijziging in omstandigheden tijdens de opdracht (bijvoorbeeld: het afstoten van een groot deel van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit);
- nieuwe informatie; of
- een wijziging in het inzicht van de accountant in de entiteit en haar activiteiten als gevolg van het uitvoeren van werkzaamheden.

Het kan bijvoorbeeld tijdens de opdracht blijken dat de daadwerkelijke emissies waarschijnlijk in

aanzienlijke mate zullen verschillen van de emissies die aanvankelijk werden gebruikt om de materialiteit te bepalen. De accountant kan tijdens de opdracht tot de conclusie komen dat een lagere materialiteit (en, voor zover van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde types emissies of toelichtingen hierop) dan degene die aanvankelijk werd vastgesteld, passend is voor het emissieverslag. Dan kan het noodzakelijk zijn om de uitvoeringsmaterialiteit, en de aard, timing en omvang van verdere werkzaamheden te herzien.

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing, en het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 23, 24, 25B, 25R en 26R)

A52 De accountant maakt gebruik van professionele oordeelsvorming om de omvang te bepalen van het inzicht en van de aard, timing en omvang van werkzaamheden. Dit betreft de werkzaamheden voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die vereist zijn om een redelijke of beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. Het belangrijkste aandachtspunt van de accountant is of het verworven inzicht en of het identificeren en inschatten van risico's voldoende zijn in het kader van de doelstelling die in deze Standaard is vastgesteld. Het inzicht dat de accountant nodig heeft is minder diepgaand dan het inzicht dat het management bezit om de entiteit te besturen. Zowel de diepgang van het inzicht als de aard, timing en omvang van werkzaamheden voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang zijn kleiner voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid dan voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

A53 Het verwerven van inzicht en het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang is een iteratief proces. Werkzaamheden voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, verschaffen op zich niet voldoende en geschikte assurance-informatie waarop de conclusie van de accountant kan worden gebaseerd.

Onzekerheid (Zie Par. 23(b)(i)c, 76(e))

A54 Het kwantificeringproces van broeikasgassen is slechts zelden 100% accuraat als gevolg van:

a. wetenschappelijke onzekerheid: Dit ontstaat door onvolledig wetenschappelijk inzicht in het meten van broeikasgassen. Bijvoorbeeld de mate van isoleren van broeikasgassen in biologische reservoirs en de waarden van het 'aardopwarmingsvermogen' die gebruikt worden om emissies van verschillende gassen te combineren en deze te rapporteren als equivalenten van koolstofdioxide, zijn onderworpen aan onvolledige wetenschappelijke kennis. De mate waarin wetenschappelijke onzekerheid van invloed is op het kwantificeren van gerapporteerde emissies ligt buiten de invloed van de entiteit. De mogelijkheid dat wetenschappelijke onzekerheid zal resulteren in een onredelijke variatie in de gerapporteerde emissies kan echter worden teniet gedaan. Dit kan door het gebruik van criteria die bepalen dat bij het opstellen van het emissieverslag specifieke wetenschappelijke veronderstellingen worden gebruikt, of van specifieke factoren die vorm geven aan die veronderstellingen; en
b. schattingsonzekerheid (of onzekerheid bij metingen) Dit is het resultaat van de metings- en berekeningsprocessen die worden gebruikt om emissies te kwantificeren binnen de grenzen van bestaande wetenschappelijke kennis. Schattingsonzekerheid kan verband houden met:
   - de gegevens waarop een schatting wordt gebaseerd (deze kan bijvoorbeeld verband houden met onzekerheid die inherent is aan de meetapparatuur waarvan gebruik wordt gemaakt); of
   - de methode inclusief, indien van toepassing, het model dat gebruikt wordt bij het maken van de schatting ook wel bekend als respectievelijk parameter- en modelonzekerheid).

De mate van schattingsonzekerheid is vaak controleerbaar voor de entiteit. Het terugbrengen van de mate van schattingsonzekerheid kan hogere kosten met zich meebrengen.

A55 Het feit dat het kwantificeren van de emissies van een entiteit aan onzekerheid is onderworpen, betekent niet dat de emissies van een entiteit geen geschikt object van onderzoek zijn. De van toepassing zijnde criteria kunnen bijvoorbeeld vereisen dat Scope 2 emissies uit elektriciteit worden berekend door een voorgeschreven emissiefactor toe te passen op het verbruikte aantal kilowatturen. De voorgeschreven emissiefactor zal gebaseerd zijn op veronderstellingen en modellen die mogelijk niet in alle omstandigheden betrouwbaar zijn. Zolang de veronderstellingen en de modellen echter redelijk zijn in de omstandigheden en op adequate wijze zijn toegelicht, zal de informatie in het emissieverslag gewoonlijk van een bepaalde mate van zekerheid kunnen worden voorzien.

A56 De situatie in paragraaf A55 kan worden vergeleken met kwantificering in overeenstemming met criteria die gebruikmaken van modellen en veronderstellingen op basis van de specifieke omstandigheden van een entiteit. Het gebruikmaken van modellen en veronderstellingen die specifiek zijn voor een entiteit zal waarschijnlijk tot een accuratere kwantificering leiden dan het

gebruikmaken van bijvoorbeeld gemiddelde emissiefactoren voor een bepaalde sector. Dit zal waarschijnlijk ook leiden tot bijkomende risico's op een afwijking van materieel belang die betrekking hebben op de wijze waarop tot de modellen en veronderstellingen die specifiek zijn voor de entiteit tot stand zijn gekomen. Zoals vermeld in paragraaf A55 zal de informatie in het emissieverslag gewoonlijk van een bepaalde mate van zekerheid kunnen worden voorzien, zolang de veronderstellingen en de modellen redelijk zijn in de omstandigheden en op adequate wijze zijn toegelicht.

A57 In sommige gevallen kan de accountant echter beslissen dat het niet passend is om een assurance-opdracht te aanvaarden als de invloed van onzekerheid op de informatie in het emissieverslag erg hoog is. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer:

- een significant deel van de gerapporteerde emissies van de entiteit afkomstig is van diffuse bronnen (zie Par. A8) die niet worden gemonitord en waarvan de schattingsmethoden niet voldoende geavanceerd zijn; of
- wanneer een significant deel van de gerapporteerde verwijdering van de entiteit kan worden toegeschreven aan biologische reservoirs.

Het zij opgemerkt dat beslissingen over de vraag of een assurance-opdracht in dergelijke omstandigheden moet worden aanvaard niet worden beïnvloed door het niveau van assurance. D.w.z. dat indien het niet geschikt is voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid het ook niet geschikt is voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid en vice versa.

A58 Door de aard, oorzaken en gevolgen van onzekerheden die van invloed zijn op het emissieverslag van de entiteit in de toelichtingen bij het emissieverslag uiteen te zetten, worden de beoogde gebruikers geattendeerd op de onzekerheden die verband houden met de kwantificering van emissies. Dit kan in het bijzonder belangrijk zijn daar waar de beoogde gebruikers niet hebben bepaald van welke criteria gebruik wordt gemaakt. Een emissieverslag kan bijvoorbeeld beschikbaar zijn voor een breed scala van beoogde gebruikers, zelfs wanneer de criteria voor een specifiek doeleinde vanuit de regelgeving zijn ontwikkeld.

A59 Aangezien onzekerheid een significant kenmerk is van alle emissieverslagen, vereist paragraaf 76(e) dat dit in het assurance-rapport wordt genoemd, ongeacht welke eventuele toelichtingen zijn opgenomen in het emissieverslag.[612]

De entiteit en haar omgeving

Onderbrekingen in de activiteiten (Zie Par. 23(b)(iii))

A60 Onderbrekingen kunnen incidenten omvatten die zich onverwacht kunnen voordoen, zoals stopzettingen, of die gepland zijn, bijvoorbeeld als onderdeel van een onderhoudsprogramma. In sommige gevallen kunnen de activiteiten van periodieke aard zijn, bijvoorbeeld wanneer een inrichting alleen wordt gebruikt in piekperiodes.

Doelstellingen en strategieën met betrekking tot klimaatverandering (Zie Par. 23(e))

A61 Het in overweging nemen van de eventuele strategie van de entiteit met betrekking tot klimaatverandering en gerelateerde economische, regelgevings, fysieke en reputatierisico's kan de accountant ondersteunen bij het identificeren van afwijkingen van materieel belang. Als de entiteit bijvoorbeeld toezeggingen heeft gedaan om klimaatneutraal te worden kan dit voorzien in een stimulans om te lage emissies weer te geven zodat het lijkt alsof het doel binnen de gestelde tijd is gehaald. Aan de andere kant, als de entiteit ervan uitgaat dat zij in de toekomst onderworpen zal zijn aan een gereguleerd emissiehandelssysteem, kan dit een stimulans zijn om in de tussentijd te hoge emissies weer te geven. Dit om de mogelijkheid te vergroten dat de entiteit een grotere compensatie zal ontvangen bij de introductie van het systeem.

Werkzaamheden om inzicht te verwerven en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten (Zie Par. 24)

A62 Ook al wordt het van de accountant vereist dat hij alle werkzaamheden in paragraaf 24 uitvoert bij het verwerven van het vereiste inzicht in de entiteit, hij hoeft niet voor elk aspect van dit inzicht alle werkzaamheden uit te voeren.

Cijferanalyses om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten (Zie Par. 24(b))

A63 Cijferanalyses die worden uitgevoerd om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving

[612] Zie ook Standaard 3000, paragraaf 49(e).

en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, kunnen aspecten van de entiteit identificeren waarvan de accountant zich niet bewust was. Dit kan helpen bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang om een basis te verschaffen voor het opzetten en implementeren van manieren van inspelen op de ingeschatte risico's. Cijferanalyses kunnen bijvoorbeeld het vergelijken van de emissie van broeikasgassen van diverse inrichtingen met de productiecijfers van die inrichtingen omvatten.

A64 Cijferanalyses kunnen een hulpmiddel vormen bij het identificeren van het bestaan van ongebruikelijke gebeurtenissen en hoeveelheden, ratio's en trends die zouden kunnen wijzen op aangelegenheden die implicaties hebben voor de opdracht. Ongebruikelijke of onverwachte verbanden die worden geïdentificeerd, kunnen de accountant ondersteunen bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang.

A65 Wanneer dergelijke cijferanalyses echter gebruikmaken van gegevens op een hoog aggregatieniveau (wat het geval kan zijn bij cijferanalyses die worden uitgevoerd om een inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten), geven de uitkomsten van de cijferanalyses slechts een eerste globale indicatie of er al dan niet sprake is van een afwijking van materieel belang. Overige assurance-informatie kan verzameld zijn bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang. Deze kan in combinatie met de uitkomst van die cijferanalyses in dergelijke gevallen de accountant ondersteunen bij het verwerven van inzicht in, en het evalueren van, de resultaten van de cijferanalyses.

Observatie en inspectie (Zie Par. 24(c))

A66 Observatie bestaat uit het kijken naar een proces dat of procedure die door anderen wordt uitgevoerd. Bijvoorbeeld de observatie van de accountant van het kalibreren van de monitoringsinstrumenten door de personeelsleden van de entiteit of van de uitvoering van interne beheersingsactiviteiten. Observatie verschaft assurance-informatie over de uitvoering van een proces of van een procedure. Deze is echter beperkt tot het tijdstip waarop de waarneming plaatsheeft en door het feit dat de handeling wordt waargenomen. Dit kan invloed hebben op de wijze waarop het proces of de procedure wordt uitgevoerd.

A67 Onder inspectie vallen:

a. het onderzoeken van vastleggingen of documenten, hetzij intern of extern, die op papier, in elektronische vorm of andere media zijn vastgelegd. Bijvoorbeeld vastleggingen van kalibraties van een monitoringsinstrument. Inspectie van vastleggingen en documenten verschaft assurance-informatie in verschillende mate van betrouwbaarheid, afhankelijk van de aard en de bron daarvan. In het geval van interne vastleggingen en documenten, is dit afhankelijk van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen over de totstandkoming ervan; of
b. een fysiek onderzoek van bijvoorbeeld een kalibratie-instrument.

A68 Observatie en inspectie kunnen verzoeken om inlichtingen bij het management en bij anderen ondersteunen en kunnen tevens informatie verschaffen over de entiteit en haar omgeving. Voorbeelden van dergelijke werkzaamheden omvatten observatie en inspectie van het volgende:

- de activiteiten van de entiteit. Het observeren van processen en apparatuur inclusief monitoringsapparatuur in inrichtingen kan vooral relevant zijn daar waar significante Scope 1 emissies in het emissieverslag zijn opgenomen;
- documenten (zoals plannen en strategieën met betrekking tot het beperken van emissies), vastleggingen (zoals vastleggingen van kalibraties en resultaten van testlaboratoria) en handleidingen waarin de werkzaamheden met betrekking tot het verzamelen van informatie en de interne beheersingsmaatregelen zijn vermeld;
- rapporten die zijn opgesteld voor het management of de met governance belaste personen, zoals interne of externe rapporten die betrekking hebben op de managementsystemen van de entiteit inzake het milieu;
- rapporten die zijn opgesteld door het management (zoals de kwartaalrapporten van het management) en de met governance belaste personen (zoals de notulen van vergaderingen van de raad van bestuur).

Het verwerven van inzicht in de interne beheersing van de entiteit (Zie Par. 25B, 25R en 26R)

A69 Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid wordt niet van de accountant vereist dat hij inzicht verwerft in alle componenten van de interne beheersing van de entiteit die relevant zijn voor het kwantificeren van en rapporteren over emissies zoals dit wordt vereist bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Bovendien wordt niet van de accountant vereist dat hij de opzet van interne beheersingsmaatregelen evalueert en vaststelt of deze zijn geïmplementeerd. Daarom is het bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid vaak niet noodzakelijk om een gedetailleerd inzicht te verwerven in de componenten van de interne beheersing van de entiteit. Het kan vaak wel passend zijn om bij de entiteit te

verzoeken om inlichtingen over interne beheersingsactiviteiten en het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de kwantificering van en het rapporteren over emissies.

A70 Het inzicht van de accountant in de relevante componenten van interne beheersing kan twijfel doen ontstaan of er voldoende en geschikte assurance-informatie beschikbaar is voor de accountant om de opdracht af te ronden. Bijvoorbeeld (zie ook paragrafen A71 en A72, A92 en A93, en A96):
- zorgen over de integriteit van degenen die het emissieverslag opstellen kunnen zo ernstig zijn dat de accountant de conclusie trekt dat het risico van het geven van een verkeerde voorstelling in het emissieverslag door het management zodanig is dat een opdracht niet kan worden uitgevoerd;
- zorgen over de staat en betrouwbaarheid van de vastleggingen van de entiteit kunnen ertoe leiden dat de accountant de conclusie trekt dat het onwaarschijnlijk is dat er voldoende en geschikte assurance-informatie beschikbaar zal zijn om een goedkeurende conclusie over het emissieverslag te onderbouwen.

Interne beheersingsactiviteiten relevant voor de opdracht (Zie Par. 25R(d))

A71 De oordeelsvorming van de accountant over de vraag of bepaalde interne beheersingsactiviteiten relevant zijn voor de opdracht kan beïnvloed zijn door de mate van geavanceerdheid, documentatie en formaliteit van de informatiesystemen van de entiteit. Dit is inclusief de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, die relevant zijn voor het rapporteren over emissies. Naarmate het rapporteren over emissies zich ontwikkelt, is het te verwachten dat de mate van geavanceerdheid, documentatie en formaliteit van de informatiesystemen en daarmee verband houdende interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor het kwantificeren van en het rapporteren over emissies, zich ook ontwikkelen.

A72 In het geval van zeer kleine entiteiten of onderontwikkelde informatiesystemen zijn met name de interne beheersingsactiviteiten waarschijnlijk meer elementair, minder goed gedocumenteerd en mogelijk alleen op informele basis beschikbaar. Wanneer dit het geval is, zal de accountant het waarschijnlijk minder noodzakelijk achten om inzicht te verwerven in specifieke beheersingsactiviteiten om een inschatting te maken van de risico's op een afwijking van materieel belang. Hij zal dan verdere werkzaamheden opzetten die inspelen op de ingeschatte risico's. Aan de andere kant kan het in bepaalde gereguleerde systemen een vereiste zijn dat de informatiesystemen en interne beheersingsactiviteiten formeel worden gedocumenteerd en dat hun opzet wordt goedgekeurd door de regelgever of toezichthouder. Maar zelfs in een aantal van deze gevallen is het mogelijk dat niet alle relevante gegevensstromen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen worden gedocumenteerd. Het kan bijvoorbeeld waarschijnlijker zijn dat interne beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op het verzamelen van brongegevens uit het continu monitoren geavanceerd en goed-gedocumenteerd zijn en formeler zijn dan interne beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op latere verwerking van gegevens en het rapporteren hierover. (zie ook Par. A70, A92 en A93 en A96).

Overige opdrachten die voor de entiteit worden uitgevoerd (Zie Par. 27)

A73 Informatie die is verkregen uit het uitvoeren van overige opdrachten voor de entiteit kan verband houden met bijvoorbeeld aspecten van de interne beheersingsomgeving van de entiteit.

Het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij inrichtingen van de entiteit (Zie Par. 31)

A74 Het op locatie bij een inrichting (vaak aangeduid als een 'locatiebezoek') uitvoeren van observaties en inspecties naast andere werkzaamheden, kan belangrijk zijn bij het bouwen op het verkregen inzicht in de entiteit dat de accountant ontwikkelt tijdens het uitvoeren van werkzaamheden op het hoofdkantoor. Van de accountant kan worden verwacht dat zijn inzicht in de entiteit en het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid uitgebreider is dan bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Derhalve zal het aantal inrichtingen waar de werkzaamheden op locatie worden uitgevoerd in het geval van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid gewoonlijk groter zijn dan bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

A75 Het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij een inrichting (of het door een andere accountant laten uitvoeren van dergelijke werkzaamheden ten behoeve van de accountant) kan gedaan worden:
- als onderdeel van de planning;
- bij het uitvoeren van werkzaamheden om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten; of

- bij het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.

Het uitvoeren van werkzaamheden bij significante inrichtingen is vaak met name belangrijk wanneer een opdracht voor het eerst wordt uitgevoerd:

- bij het in acht nemen van de volledigheid van Scope 1 bronnen en van reservoirs die in het emissieverslag zijn opgenomen; en
- bij het vaststellen of de verzamelde gegevens van de entiteit en haar verwerkingssystemen en schattingstechnieken geschikt zijn ten opzichte van de onderliggende fysieke processen en de daarmee verband houdende onzekerheden.

A76 Zoals vermeld in paragraaf A70 kan het op locatie bij een inrichting uitvoeren van werkzaamheden belangrijk zijn bij het bouwen op het verkregen inzicht in de entiteit dat de accountant ontwikkelt tijdens het uitvoeren van werkzaamheden op het hoofdkantoor. Bij veel assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid zal de accountant het ook noodzakelijk achten om werkzaamheden op locatie uit te voeren bij iedere significante inrichting. Dit om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, in het bijzonder wanneer de entiteit significante inrichtingen heeft met Scope 1 emissies. Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid waarbij de entiteit een aantal significante inrichtingen met Scope 1 emissies heeft, kan een betekenisvolle mate van zekerheid niet worden verkregen zonder dat de accountant werkzaamheden heeft uitgevoerd bij een selectie van significante inrichtingen. Het is mogelijk dat de entiteit significante inrichtingen heeft met Scope 1 emissies terwijl de accountant bepaalt dat het niet mogelijk is voor hem (of voor een andere accountant namens hem) om doeltreffende en doelmatige werkzaamheden op locatie bij de inrichting uit te voeren. Dan kunnen alternatieve werkzaamheden één of meer van de onderstaande omvatten:

- het beoordelen van brondocumenten, energiestroomschema's en materiaalstroomschema's;
- het analyseren van de antwoorden op vragenlijsten door het management van de inrichting;
- het inspecteren van satellietbeelden van de inrichting.

A77 Om een adequate verslaggeving van de totale emissies te verkrijgen, kan de accountant besluiten dat het passend is om werkzaamheden op locatie uit te voeren bij een selectie van niet significante inrichtingen. Dit geldt met name bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Factoren die relevant kunnen zijn bij deze beslissing omvatten:

- de aard van de emissies bij verschillende inrichtingen. Het is bijvoorbeeld waarschijnlijker dat een accountant ervoor zal kiezen om een inrichting met Scope 1 emissies te bezoeken dan een entiteit met alleen Scope 2 emissies. In het tweede geval zal het onderzoeken van energiefacturen op het hoofdkantoor waarschijnlijk de voornaamste bron van assurance-informatie zijn;
- het aantal inrichtingen en hun omvang en in hoeverre ze bijdragen tot de totale emissies;
- de vraag of inrichtingen gebruikmaken van verschillende processen of van processen die gebruikmaken van verschillende technieken. Waar dit het geval is, kan het passend zijn om werkzaamheden op locatie uit te voeren bij een selectie van inrichtingen waarbij gebruik wordt gemaakt van verschillende processen of technologieën;
- de methoden die in verschillende inrichtingen worden gebruikt om informatie over emissies te verzamelen;
- de ervaring van de relevante personeelsleden bij verschillende inrichtingen;
- het na verloop van tijd afwisselen van de selectie van inrichtingen.

Interne auditafdeling (Zie Par. 32)

A78 De interne auditfunctie van de entiteit is waarschijnlijk relevant voor de opdracht:

- als de aard van de verantwoordelijkheden en activiteiten van de interne auditfunctie verband houden met het kwantificeren van en het rapporteren over emissies; en
- de accountant verwacht gebruik te maken van de interne auditfunctie om de aard of de timing van de uit te voeren werkzaamheden aan te passen, of de omvang hiervan te verkleinen.

Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag (Zie Par. 33B(a) en 33R(a))

A79 Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag betreffen de risico's die een diepgaande invloed hebben op het emissieverslag als geheel. Dergelijke risico's zijn niet noodzakelijkerwijs risico's die in verband kunnen worden gebracht met een specifieke soort emissies of specifiek niveau van toelichtingen. Zij zijn eerder het gevolg van situaties die de risico's op een afwijking van materieel belang in het algemeen kunnen vergroten, bijvoorbeeld door het doorbreken van de interne beheersing door het management. Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag kunnen in het bijzonder relevant zijn bij de overweging van de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

A80 Risico's op het niveau van het emissieverslag kunnen in het bijzonder het gevolg zijn van een

tekortschietende interne beheersingsomgeving. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat tekortkomingen zoals een gebrek aan competentie bij het management een diepgaande invloed kunnen uitoefenen op het emissieverslag en een algehele manier van inspelen van de accountant vereisen. Andere risico's op het niveau van het emissieverslag kunnen bijvoorbeeld omvatten:
- niet-adequate, slecht beheerde of slecht gedocumenteerde mechanismen voor het verzamelen van gegevens, de kwantificering van emissies en het opstellen van emissieverslagen;
- een gebrek aan competentie bij personeelsleden bij het verzamelen van gegevens, de kwantificering van emissies en het opstellen van emissieverslagen;
- een gebrek aan betrokkenheid van het management bij de kwantificering van emissies en het opstellen van emissieverslagen;
- het niet accuraat identificeren van alle bronnen van broeikasgassen;
- het risico van fraude, bijvoorbeeld in samenhang met de markt voor het verhandelen van emissies;
- het presenteren van informatie met betrekking tot voorgaande verslagperioden die niet is opgesteld op een consistente basis. Bijvoorbeeld vanwege wijzigingen in afbakeningen of vanwege veranderingen in meetmethoden;
- het misleidend weergeven van informatie in het emissieverslag. Bijvoorbeeld door ten onrechte nadruk te leggen op uitzonderlijk gunstige gegevens of trends;
- inconsistente kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen, inclusief verschillende methoden voor het vaststellen van de organisatorische afbakening bij verschillende inrichtingen;
- fouten in conversie van eenheden bij het consolideren van informatie van inrichtingen;
- inadequate toelichting van wetenschappelijke onzekerheden en belangrijke veronderstellingen die verband houden met schattingen.

Het gebruik van beweringen (Zie Par. 33B(b) en 33R(b))

A81 De accountant maakt gebruik van beweringen bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Hij kan er gebruik van maken bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid om de verschillende soorten mogelijke afwijkingen die kunnen voorkomen te beschouwen.

A82 Bij het bevestigen dat het emissieverslag is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria doet de entiteit expliciet of impliciet beweringen met betrekking tot de kwantificering, presentatie en toelichting van emissies. Beweringen vallen binnen de volgende categorieën en kunnen de volgende vormen aannemen:

a. beweringen over de kwantificering van emissies voor de periode die onderworpen is aan assurance:
   1. het voorkomen – emissies die zijn vastgelegd hebben inderdaad plaatsgevonden en hebben betrekking op de entiteit;
   2. volledigheid – alle emissies die hadden moeten worden vastgelegd, zijn ook vastgelegd (zie paragrafen A30, A31, A32, A33 en A34 voor een uiteenzetting van volledigheid met betrekking tot de verschillende Scope emissies);
   3. nauwkeurigheid – de kwantificering van emissies is op juiste wijze vastgelegd;
   4. afgrenzing – emissies zijn in de juiste verslagperiode vastgelegd;
   5. rubricering – emissies zijn als de juiste soort vastgelegd.
b. Beweringen over de presentatie en toelichtingen:
   1. het voorkomen en verantwoordelijkheid – de toegelichte emissies en overige aangelegenheden hebben inderdaad plaatsgevonden en hebben betrekking op de entiteit;
   2. volledigheid – alle toelichtingen die in het emissieverslag dienen te worden opgenomen zijn ook opgenomen;
   3. rubricering en begrijpelijkheid – informatie inzake emissies is op de juiste wijze gepresenteerd en omschreven, en de opgenomen toelichtingen zijn duidelijk geformuleerd;
   4. nauwkeurigheid en kwantificering – kwantificering van emissies en daarmee verband houdende informatie die is opgenomen in het emissieverslag, worden op juiste wijze toegelicht;
   5. consistentie – kwantificeringsgrondslagen zijn consistent met die in de voorgaande periode of wijzigingen zijn gerechtvaardigd en op correcte wijze toegepast en op adequate wijze toegelicht; en de eventuele vergelijkende informatie, is weergegeven zoals in de voorgaande periode of op passende wijze aangepast.

Het steunen op de interne beheersing (Zie Par. 33R)

A83 De inschatting van de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen kan een verwachting omvatten dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken (d.w.z. dat de accountant voornemens is op de werking van interne beheersingsmaatregelen te steunen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van overige

werkzaamheden). In dat geval wordt op grond van paragraaf 38R van de accountant vereist dat hij toetsingen opzet en uitvoert om de werking van die interne beheersingsmaatregelen te toetsen.

Oorzaken voor risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 34)

Fraude (Zie Par. 28, 34(a))

A84 Afwijkingen in het emissieverslag kunnen het gevolg zijn van fraude of van fouten. De onderscheidende factor tussen fraude en fouten is of de onderliggende handeling die resulteert in de afwijking in het emissieverslag al dan niet opzettelijk is.

A85 Stimulansen voor opzettelijke afwijkingen in het emissieverslag kunnen aan het licht komen. Dit kan als bijvoorbeeld een significant bestanddeel van de beloning van degenen die direct bij het proces inzake het rapporteren van emissies betrokken zijn, of die de gelegenheid hebben om hier invloed op uit te oefenen, afhankelijk is van het behalen van agressieve doelstellingen met betrekking tot broeikasgassen. Zoals vermeld in paragraaf A61 kunnen andere stimulansen om te hoge of te lage emissies weer te geven het resultaat zijn van de eventuele strategie van de entiteit met betrekking tot klimaatverandering en de gerelateerde economische, regelgevings-, fysieke en reputatierisico's.

A86 Hoewel de term 'fraude' in juridische zin breed wordt geïnterpreteerd, is de accountant in het kader van deze Standaard gericht op fraude die een afwijking van materieel belang in het emissieverslag veroorzaakt. Hoewel de accountant kan vermoeden of, in zeldzame gevallen, kan identificeren dat fraude voorkomt, stelt hij niet juridisch vast dat fraude heeft plaatsgevonden.

Het niet-naleven van wet- en regelgeving (Zie Par. 34(b), 78(c))

A87 Deze Standaard onderscheidt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het naleven van twee verschillende categorieën van wet- en regelgeving als volgt:

a. de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk worden beschouwd als zijnde van directe invloed op de vaststelling van materiële hoeveelheden en toelichtingen hierop in het emissieverslag, in die zin dat zij de gerapporteerde hoeveelheden en toelichtingen in het emissieverslag van een entiteit bepalen. Par. 34(b) vereist dat de accountant de waarschijnlijkheid overweegt van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van het niet naleven van bepalingen van dergelijke wet- en regelgeving bij het uitvoeren van de werkzaamheden die worden vereist in paragrafen 33B of 33R; en
b. andere wet- en regelgeving die niet van directe invloed is op het bepalen van de hoeveelheden en toelichtingen hierop in het emissieverslag. De naleving hiervan kan echter fundamenteel zijn voor de operationele aspecten van het bedrijf, voor het vermogen van een entiteit om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten, of voor het vermijden van sancties van materieel belang (bijvoorbeeld het naleven van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit of het naleven van regelgeving inzake het milieu). Het handhaven van een professioneel kritische instelling gedurende de opdracht, zoals vereist op grond van Standaard 3000[613], is belangrijk. Dit in de context van het alert blijven op de mogelijkheid dat werkzaamheden die zijn toegepast met als doel een conclusie over het emissieverslag te vormen, gevallen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van dergelijke wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant kunnen brengen.

Andere oorzaken voor risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 34)

A88 Voorbeelden van factoren waarnaar in paragraaf 34(c)-(k) wordt verwezen, omvatten:

a. de weglating van een of meer emissiebronnen is waarschijnlijker voor bronnen die minder voor de hand liggen en over het hoofd kunnen worden gezien, zoals diffuse emissies;
b. significante economische veranderingen of veranderingen op het gebied van regelgeving kunnen bijvoorbeeld een toename in duurzame energie doelstellingen of significante prijswijzigingen voor emissierechten onder een emissiehandelssysteem omvatten. Dit kan bijvoorbeeld leiden tot een groter risico op foutieve classificering van bronnen bij een elektriciteitsgenerator;
c. de aard van de activiteiten van de entiteit kan complex zijn (er kunnen bijvoorbeeld meerdere en uiteenlopende inrichtingen en processen bij betrokken zijn), discontinu (bijvoorbeeld piekbelasting bij het genereren van elektriciteit), of resulteren in weinig of zwakke relaties tussen de emissies van de entiteit en andere meetbare activiteitenniveaus (bijvoorbeeld bij een kobalt-nikkelfabriek). In dergelijke gevallen kan de kans op betekenisvolle cijferanalyses significant afnemen.

---

[613] Standaard 3000, paragraaf 14.

Veranderingen in activiteiten of grenzen (bijvoorbeeld de introductie van nieuwe processen of de verkoop, aankoop of uitbesteding van emissiebronnen of opslagreservoirs) kunnen ook risico's op een afwijking van materieel belang met zich meebrengen (bijvoorbeeld door onbekendheid met kwantificering of rapportageprocedures). Daarnaast kunnen dubbeltellingen van een emissiebron of opslagreservoir voorkomen als gevolg van onvoldoende coördinatie in het identificeren van bronnen en reservoirs bij een complexe installatie;

d. Het selecteren van een ongeschikte kwantificeringmethode (bijvoorbeeld het berekenen van Scope 1 emissies met behulp van een emissiefactor terwijl er een meer nauwkeurige directe meetmethode beschikbaar is en deze ook geschikter zou zijn). Het selecteren van een geschikte kwantificeringmethode is in het bijzonder van belang wanneer de methode is gewijzigd. Dit is omdat beoogde gebruikers vaak geïnteresseerd zijn in de emissietrends over een bepaalde periode of ten opzichte van een basisjaar. Sommige criteria kunnen vereisen dat kwantificeringsmethoden alleen worden veranderd wanneer in het vervolg van een meer nauwkeurige methode gebruikgemaakt zal worden. Andere factoren die verband houden met de aard van kwantificeringsmethoden omvatten:
   1. het niet correct toepassen van een kwantificeringmethode, zoals het niet kalibreren van meetinstrumenten of deze niet vaak genoeg aflezen, of het gebruikmaken van een emissiefactor die onder de omstandigheden niet geschikt is. Een emissiefactor kan bijvoorbeeld worden gebaseerd op een veronderstelling van voortdurend gebruik en is na een stopzetting mogelijk niet langer toepasbaar;
   2. complexiteit in kwantificeringsmethoden, die waarschijnlijk een hoger risico van een afwijking van materieel belang met zich meebrengt. Bijvoorbeeld:
      a. uitgebreide of complexe rekenkundige bewerking van brongegevens (zoals het gebruikmaken van complexe mathematische modellen);
      b. uitgebreid gebruik van conversiefactoren voor faseovergangen (zoals gebruikt om metingen van vloeistoffen om te rekenen naar metingen van gas); of
      c. uitgebreid gebruik van conversiefactoren voor eenheden (zoals gebruikt om het imperiale stelsel om te rekenen naar het metrieke stelsel).
   3. veranderingen in kwantificeringsmethoden of in input-variabelen (bijvoorbeeld als de gebruikte kwantificeringsmethode is gebaseerd op het koolstofgehalte van biomassa en de samenstelling van de gebruikte biomassa gedurende de verslagperiode verandert).

e. significante niet-routinematige emissies of aangelegenheden die het toepassen van oordeelsvorming vereisen brengen een groter risico op een afwijking van materieel belang met zich mee dan routinematige, niet-complexe emissies die zijn onderworpen aan systematische kwantificering en verslaggeving. Niet-routinematige emissies zijn emissies die door hun aard of omvang ongebruikelijk zijn en daardoor niet vaak voorkomen (bijvoorbeeld eenmalige gebeurtenissen zoals een storing in de fabriek of een omvangrijke lekkage). Aangelegenheden die het toepassen van oordeelsvorming vereisen kunnen de ontwikkeling van subjectieve schattingen omvatten. De risico's op een afwijking van materieel belang kunnen groter zijn vanwege aangelegenheden als:
   1. een grotere mate van directe betrokkenheid van het management bij het specificeren van de kwantificeringsmethoden of bij de wijze van rapporteren;
   2. een grotere mate van handmatig ingrijpen bij het verzamelen en verwerken van gegevens;
   3. complexe berekeningen of kwantificeringsmethoden en verslaggevingsprincipes;
   4. de aard van niet-routinematige emissies, waardoor het voor de entiteit moeilijk is om effectieve interne beheersingsmaatregelen over de risico's te implementeren;
   5. kwantificeringsmethoden en verslaggevingsprincipes voor schattingen kunnen verschillend worden geïnterpreteerd;
   6. de toe te passen oordeelsvorming kan subjectief of complex zijn.

f. het opnemen van Scope 3 emissies:
   1. waarbij de brongegevens waarvan gebruik wordt gemaakt bij het kwantificeren niet door de entiteit worden beheerd; of
   2. waarbij de kwantificeringsmethoden waarvan gewoonlijk gebruik wordt gemaakt onnauwkeurig zijn of tot grote verschillen in de gerapporteerde emissies kunnen leiden (Zie Par. A31, A32, A33 en A34).

g. aangelegenheden waarmee de accountant rekening kan houden bij het verwerven van inzicht in de wijze waarop de entiteit significante schattingen maakt en de gegevens waarop zij zijn gebaseerd omvatten bijvoorbeeld:
   1. inzicht in de gegevens waarop schattingen zijn gebaseerd;
   2. de methode inclusief, indien van toepassing, het model waarvan gebruik is gemaakt bij het maken van schattingen;
   3. relevante aspecten van de interne beheersingsomgeving en het informatiesysteem;
   4. de vraag of de entiteit gebruik heeft gemaakt van een deskundige;
   5. de veronderstellingen die aan schattingen ten grondslag liggen;
   6. de vraag of er een wijziging heeft plaatsgevonden of had moeten plaatsvinden ten

opzichte van de voorgaande verslagperioden in de methode voor het maken van schattingen en zo ja, waarom; en

7. de vraag of en zo ja, op welke wijze de entiteit een inschatting heeft gemaakt van de invloed van schattingsonzekerheid op het emissieverslag, inclusief:
   a. de vraag of en zo ja, op welke wijze de entiteit alternatieve veronderstellingen of resultaten in de beschouwing heeft betrokken. Bijvoorbeeld door een gevoeligheidsanalyse uit te voeren om het effect op een schatting te bepalen van wijzigingen in de veronderstellingen;
   b. hoe de entiteit de schatting vaststelt wanneer de analyse een aantal scenario's voor de uitkomsten laat zien; en
   c. de vraag of de entiteit het resultaat monitort van schattingen die in de voorgaande verslagperiode zijn gemaakt en of zij op passende wijze heeft gereageerd op het resultaat van die monitoringprocedure.

A89 Voorbeelden van andere factoren die kunnen leiden tot risico's op een afwijking van materieel belang omvatten:
- menselijke fouten bij het kwantificeren van emissies, waarvan het waarschijnlijker is dat deze zich voordoen als het personeel niet bekend is met of onvoldoende is opgeleid met betrekking tot emissieprocessen of het vastleggen van gegevens;
- overmatig vertrouwen op een slecht opgezet informatiesysteem dat mogelijk over slechts een paar effectieve interne beheersingsmaatregelen beschikt. Bijvoorbeeld het gebruikmaken van spreadsheets zonder adequate interne beheersingsmaatregelen;
- handmatige aanpassingen van activiteitenniveaus die anders automatisch worden vastgelegd. Handmatige input kan bijvoorbeeld worden vereist als een meetinstrument voor het affakkelen overbelast raakt;
- significante externe ontwikkelingen zoals toegenomen maatschappelijke aandacht voor een specifieke inrichting.

De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden

Assurance-opdrachten met een beperkte en met een redelijke mate van zekerheid (Zie Par. 8, 35, 35A, 36, 37, 38, 39, 40 en 41R, 42B en 43R, 46)

A90 Het niveau van zekerheid dat wordt verkregen bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is lager dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Daarom zullen de werkzaamheden die de accountant uitvoert bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in aard variëren van, en ook beperkter in omvang zijn dan voor assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid. De voornaamste verschillen tussen de algehele manieren van inspelen van de accountant op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid en een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in een emissieverslag zijn als volgt:

a. *de nadruk die wordt gelegd op de aard van diverse werkzaamheden*: De nadruk die wordt gelegd op de aard van diverse werkzaamheden als een bron van assurance-informatie zal waarschijnlijk verschillen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. Bijvoorbeeld:
   - de accountant kan het in de omstandigheden van een specifieke assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend achten om relatief meer nadruk te leggen op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden van de entiteit en op cijferanalyses en relatief minder nadruk op het toetsen van eventuele interne beheersingsmaatregelen en het verkrijgen van assurance-informatie uit externe bronnen dan het geval zou zijn bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid;
   - waar de entiteit gebruikmaakt van continue meetapparatuur voor het kwantificeren van de emissiestromen, kan de accountant bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid besluiten op een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang in te spelen door te informeren naar de frequentie waarmee de apparatuur wordt gekalibreerd. In dezelfde omstandigheden kan de accountant bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid besluiten om de vastleggingen met betrekking tot de kalibratie van de apparatuur van de entiteit te onderzoeken of de kalibratie onafhankelijk te testen;
   - waar de entiteit steenkool verbrandt, kan de accountant bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid besluiten om de eigenschappen van de steenkool onafhankelijk te analyseren. Hij kan echter bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid besluiten dat het beoordelen van de vastleggingen van de resultaten van laboratoriumtesten op een adequate manier inspeelt op het geïdentificeerde risico op een afwijking van materieel belang.

b. *de omvang van verdere werkzaamheden*: De omvang van verdere werkzaamheden die

worden uitgevoerd bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is beperkter dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Dit kan het volgende inhouden:
- het reduceren van het aantal elementen dat moet worden onderzocht, bijvoorbeeld het reduceren van de steekproefomvang voor detailcontroles;
- het uitvoeren van minder werkzaamheden (bijvoorbeeld door alleen cijferanalyses uit te voeren in omstandigheden waarin bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid zowel cijferanalyses en detailcontroles zouden worden uitgevoerd); of
- het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij minder inrichtingen.

c. *de aard van cijferanalyses*: Bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid omvatten cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, het ontwikkelen van verwachtingen van hoeveelheden of ratio's die voldoende nauwkeurig zijn om afwijkingen van materieel belang te identificeren. Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid worden cijferanalyses veelal opgezet om verwachtingen die betrekking hebben op de richting van trends, relaties en ratio's te onderbouwen en niet zozeer om afwijkingen te identificeren met de mate van nauwkeurigheid die is te verwachten bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.[614]

Wanneer significante fluctuaties, relaties of verschillen zijn geïdentificeerd, kan geschikte assurance-informatie bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid vaak worden verkregen. Dit kan door bij de entiteit om inlichtingen te verzoeken en de reacties hierop, in het licht van bekende opdrachtomstandigheden, in overweging te nemen. Dit zonder aanvullende assurance-informatie te verkrijgen zoals in het geval van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid vereist is op grond van paragraaf 43R(a).

Bovendien kan de accountant wanneer hij cijferanalyses uitvoert voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid bijvoorbeeld:
- gebruikmaken van meer geaggregeerde gegevens. Bijvoorbeeld gegevens op regionaal niveau in plaats van op inrichtingsniveau, of maandelijkse gegevens in plaats van wekelijkse gegevens;
- gebruikmaken van gegevens die niet zijn onderworpen aan afzonderlijke werkzaamheden om de betrouwbaarheid ervan in dezelfde mate te testen als het geval zou zijn bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 35)

A91 De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag kan het volgende omvatten:
- het assurance-team er nadrukkelijk op wijzen dat het noodzakelijk is om een professioneel-kritische instelling te handhaven;
- het inschakelen van meer ervaren medewerkers of medewerkers met specifieke bekwaamheden of het gebruikmaken van deskundigen;
- het intensiveren van het toezicht;
- het inbouwen van een hogere mate van onvoorspelbaarheid bij het selecteren van de uit te voeren aanvullende werkzaamheden;
- het doorvoeren van algemene aanpassingen ten aanzien van de aard, timing of omvang van de werkzaamheden. Bijvoorbeeld:
  - het uitvoeren van werkzaamheden op de einddatum van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum; of
  - door het aanpassen van de aard van de werkzaamheden om meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen.

A92 Het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag, en daarmee de algehele manieren van inspelen door de accountant, wordt beïnvloedt door het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving. Een effectieve interne beheersingsomgeving kan de accountant in staat stellen om meer vertrouwen te hebben in de interne beheersing en de betrouwbaarheid van de binnen de entiteit gegenereerde assurance-informatie. Hierdoor wordt de accountant bijvoorbeeld in staat gesteld om sommige werkzaamheden op een tussentijdse datum uit te voeren in plaats van aan het einde van de periode. Tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving hebben evenwel het tegenovergestelde effect. De accountant kan bijvoorbeeld op een ineffectieve interne beheersingsomgeving inspelen door:

[614] Dit hoeft niet altijd het geval te zijn. In sommige omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld een nauwkeurige verwachting ontwikkelen op basis van vastgestelde fysieke of chemische verbanden, zelfs bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

- meer werkzaamheden aan het einde van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum uit te voeren;
- meer uitgebreide assurance-informatie te verkrijgen uit andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen;
- het vergroten van de steekproefomvang en de omvang van werkzaamheden, zoals het aantal inrichtingen waar werkzaamheden worden uitgevoerd.

A93 Dergelijke overwegingen zijn daarom in belangrijke mate van invloed op de algehele benadering van de accountant. Bijvoorbeeld op de relatieve nadruk die wordt gelegd op het toetsen van interne beheersingsmaatregelen in vergelijking met andere werkzaamheden. (Zie ook Par. A70, A71 en A72 en A96)

Voorbeelden van verdere werkzaamheden (Zie Par. 37B en 37R, 40R)

A94 Verdere werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld omvatten:
- het toetsen van de werking van interne beheersingsmaatregelen betreffende het verzamelen en vastleggen van activiteitsgegevens, zoals het aantal kilowattuur aan ingekochte elektriciteit;
- het aansluiten van emissiefactoren met geschikte bronnen (bijvoorbeeld overheidspublicaties) en het beoordelen van hun toepasbaarheid in de omstandigheden;
- het beoordelen van joint venture overeenkomsten en andere contracten die relevant zijn voor het bepalen van de organisatorische afbakening;
- reconciliatie van vastgelegde gegevens met bijvoorbeeld kilometertellers van voertuigen waarvan de entiteit de eigenaar is;
- het opnieuw uitvoeren van berekeningen (bijvoorbeeld van massabalans- en energiebalansberekeningen) en reconciliatie van de opgemerkte verschillen;
- het opnemen van standen van continue monitoringsapparatuur;
- het observeren of opnieuw uitvoeren van fysieke metingen, zoals het peilen van olietanks;
- het analyseren van de degelijkheid en geschiktheid van unieke technieken voor metingen of kwantificering, in het bijzonder van complexe methoden die bijvoorbeeld recycle of feedback loops omvatten;
- het nemen van steekproeven en het onafhankelijk analyseren van eigenschappen van grondstoffen zoals steenkool, of het observeren van de steekproeftechnieken van de entiteit en het beoordelen van de resultaten van laboratoriumtesten;
- het controleren van de nauwkeurigheid van berekeningen en de geschiktheid van gebruikte berekeningsmethoden (bijvoorbeeld de omzetting en aggregatie van input metingen);
- het aansluiten van vastgelegde gegevens met brondocumenten, zoals vastleggingen van de productie, vastleggingen van brandstofverbruik en facturen voor ingekochte energie.

Factoren die van invloed kunnen zijn op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 37B(a) en 37R(a))

A95 Factoren die van invloed kunnen zijn op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang omvatten:
- inherente beperkingen van de capaciteiten van meetapparatuur en de frequentie van hun kalibratie;
- kenmerken met betrekking tot het aantal, de aard, de geografische spreiding en eigendom van de inrichtingen waarvan de gegevens zijn verzameld;
- het aantal en de aard van de diverse gassen en emissiebronnen die in het emissieverslag zijn opgenomen;
- de vraag of processen waarmee emissies verband houden al dan niet continu zijn en het risico dat dergelijke processen verstoord zullen worden;
- de complexiteit van methoden voor het meten van activiteiten en voor het berekenen van emissies. Sommige processen vereisen bijvoorbeeld unieke methoden voor metingen en berekeningen;
- het risico op niet-geïdentificeerde diffuse emissies;
- de mate waarin de hoeveelheid emissies aansluit op direct beschikbare inputgegevens;
- de vraag of het personeel dat verantwoordelijk is voor het verzamelen van gegevens ook training heeft gehad met betrekking tot relevante methoden en de frequentie van het verloop van dergelijk personeel;
- de aard en het niveau van de automatisering waarvan gebruik wordt gemaakt bij het verkrijgen en het bewerken van gegevens;
- de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing die worden geïmplementeerd in testlaboratoria, zowel intern als extern;
- de complexiteit van criteria en van kwantificerings- en rapporteringsgrondslagen, inclusief de wijze waarop de organisatorische afbakening wordt bepaald.

De werking van interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 37R(a)(ii), 38R(a))

A96 In het geval van zeer kleine entiteiten of onderontwikkelde informatiesystemen kunnen mogelijk niet veel interne beheersingsactiviteiten door de accountant worden geïdentificeerd. Het kan ook zijn dat de mate waarin hun bestaan of werking is gedocumenteerd door de entiteit beperkt is. Daarom kan het voor de accountant efficiënter zijn om verdere werkzaamheden uit te voeren die hoofdzakelijk bestaan uit andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen. In sommige zeldzame gevallen maakt het ontbreken van interne beheersingsactiviteiten of van andere componenten van interne beheersing het onmogelijk om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen (zie ook paragrafen A70, A71 en A72 en A92 en A93).

Het overtuigende karakter van de assurance-informatie (Zie Par. 37B(b) en 37R(b))

A97 Om meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen vanwege een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang kan de accountant de hoeveelheid assurance-informatie vergroten. Hij kan ook assurance-informatie verkrijgen die relevanter of betrouwbaarder is. Bijvoorbeeld door bevestigende assurance-informatie te verkrijgen vanuit een aantal onafhankelijke bronnen.

Risico's waarvoor toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verschaffen (Zie: 38R(b))

A98 Het kwantificeren van emissies kan processen omvatten die in hoge mate geautomatiseerd zijn en weinig tot geen handmatig ingrijpen vereisen. Daar waar bijvoorbeeld relevante informatie alleen elektronisch wordt vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd zoals bij een continu monitoringssysteem, of wanneer het verwerken van activiteitgegevens is geïntegreerd in een operationeel of financieel verslaggevingssysteem dat gebaseerd is op informatietechnologie. In die gevallen:

- is de assurance-informatie wellicht alleen in elektronische vorm beschikbaar en hangt de vraag of deze voldoende en geschikt is af van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen inzake de nauwkeurigheid en de volledigheid daarvan;
- is de kans dat informatie op onjuiste wijze tot stand komt of wordt gewijzigd en dat dit niet wordt gedetecteerd, groter als passende interne beheersingsmaatregelen niet effectief werken.

Werkzaamheden inzake bevestigingen (Zie Par. 41R)

A99 Werkzaamheden inzake externe bevestigingen kunnen relevante assurance-informatie verschaffen over informatie als:

- gegevens over activiteiten die zijn verzameld door een derde partij, zoals gegevens over:
- vliegreizen van werknemers die door een reisbureau zijn verzameld;
- de door een leverancier gemeten instroom van energie bij een inrichting; of
- afgelegde kilometers van leasevoertuigen die zijn vastgelegd door een externe wagenparkbeheerder.
- gegevens over benchmarks in de sector die gebruikt worden bij het berekenen van de emissiefactor;
- de voorwaarden van overeenkomsten, contracten of transacties tussen een entiteit en andere partijen, of informatie over de vraag of andere partijen bepaalde emissies al dan niet in hun emissieverslag opnemen bij het in overweging nemen van de organisatorische afbakening van de entiteit;
- de resultaten van in laboratoria uitgevoerde analyses van steekproeven (bijvoorbeeld de calorische waarde van monsters van inputs).

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 42B en 42R)

A100 In veel gevallen staat de vaste verhouding van fysieke of chemische verbanden tussen bepaalde emissies en andere meetbare verschijnselen toe dat er krachtige cijferanalyses worden opgezet (bijvoorbeeld het verband tussen brandstofverbruik en de emissies van koolstofdioxide en distikstofmonoxide (lachgas)).

A101 Zo is het ook mogelijk dat er een redelijk voorspelbaar verband bestaat tussen emissies en financiële of operationele informatie (bijvoorbeeld de relatie tussen Scope 2 emissies afkomstig van elektriciteit en het grootboeksaldo voor de inkoop van elektriciteit of van het aantal werkzame uren). Andere cijferanalyses omvatten mogelijk vergelijkingen van informatie over de emissies van de entiteit met externe gegevens zoals sectorgemiddelden. Of het analyseren van trends gedurende de verslagperiode voor het identificeren van tegenstrijdig-

heden zodat deze verder onderzocht kunnen worden en het analyseren van trends gedurende meerdere verslagperioden. Dit om vast te stellen of deze consistent zijn met andere omstandigheden zoals het verwerven of het afstoten van inrichtingen.

A102 Cijferanalyses kunnen in het bijzonder effectief zijn wanneer uitgesplitste gegevens direct beschikbaar zijn. Of wanneer de accountant aanleiding heeft om de gegevens waarvan gebruik gemaakt zal worden, als betrouwbaar te beschouwen, zoals wanneer deze afkomstig zijn van een goed beheerste bron. In sommige gevallen zijn de te gebruiken gegevens vastgelegd in het systeem van financiële verslaggeving. Zij kunnen ook zijn ingevoerd in een ander informatiesysteem parallel met het invoeren van daarmee verband houdende financiële gegevens en een aantal algemene interne beheersingsmaatregelen die op die input worden toegepast. Bijvoorbeeld de hoeveelheid ingekochte brandstof zoals die is vastgelegd op facturen van leveranciers kan bijvoorbeeld input zijn onder dezelfde voorwaarden als waaronder relevante facturen in een crediteurensysteem worden opgenomen. In sommige gevallen kunnen gegevens die gebruikt zullen worden een integrale input zijn voor operationele besluiten. Derhalve kunnen zij onderworpen zijn aan nauwgezetter onderzoek door het uitvoerend personeel of onderworpen zijn aan afzonderlijke externe controlemaatregelen (bijvoorbeeld als onderdeel van een joint venture overeenkomst of toezicht door een regelgever of toezichthouder).

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen (Zie Par. 44B, 44R en 45R)

A103 In sommige gevallen kan het passend zijn voor de accountant om te evalueren hoe de entiteit alternatieve veronderstellingen of resultaten in overweging heeft genomen en waarom zij deze heeft verworpen.

A104 Bij sommige assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid kan het voor de accountant passend zijn om één of meer van de werkzaamheden die zijn geïdentificeerd in paragraaf 45R uit te voeren.

Het nemen van steekproeven (Zie Par. 46)

A105 Het nemen van steekproeven omvat:

a. een steekproefomvang vast te stellen die voldoende is om het steekproefrisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Het aanvaardbare niveau van het opdrachtrisico is lager is voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid dan voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Dit kan ook gelden voor het aanvaardbare niveau van steekproefrisico in het geval van detailcontroles. Wanneer er voor detailcontroles bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid gebruik wordt gemaakt van steekproeven, kan derhalve de steekproefomvang groter zijn dan bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in soortgelijke omstandigheden;
b. het op zodanige wijze selecteren van eenheden voor de steekproef dat elke steekproefeenheid in de populatie een kans maakt om te worden geselecteerd, alsmede het uitvoeren van werkzaamheden die passend zijn voor het beoogde doel voor elk geselecteerd element. Het is mogelijk dat de accountant niet in staat is de opgezette werkzaamheden of passende alternatieve werkzaamheden op een geselecteerd element toe te passen. Dan dient de accountant die eenheid bij toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen als een deviatie van de voorgeschreven interne beheersingsmaatregel te behandelen en bij detailcontroles als een afwijking;
c. het onderzoeken van de aard en oorzaak van geïdentificeerde deviaties of afwijkingen, en het evalueren van de mogelijke effecten daarvan op het doel van de maatregel en op andere gebieden van de opdracht;
d. het evalueren van:
   1. de resultaten van de steekproef, inclusief het op de populatie projecteren van in de steekproef ontdekte afwijkingen bij detailcontroles; en
   2. de vraag of het gebruikmaken van steekproeven een passende basis heeft verschaft om conclusies te kunnen trekken over de populatie die is getoetst.

Fraude en wet- en regelgeving (Zie Par. 47)

A106 Bij het inspelen op fraude of vermoede fraude die tijdens de opdracht wordt geïdentificeerd kan het bijvoorbeeld passend zijn dat de accountant:

- de aangelegenheid met de entiteit bespreekt;
- de entiteit verzoekt om een deskundige derde te raadplegen, zoals de juridisch adviseurs van de entiteit of een regelgever of toezichthouder;
- de implicaties van de aangelegenheid met betrekking tot andere aspecten van de opdracht in overweging neemt, inclusief de risico-inschatting van de accountant en de betrouwbaar-

heid van schriftelijke bevestigingen van de entiteit;
- juridisch advies inwint over de gevolgen van verschillende handelswijzen;
- met derden communiceert (bijvoorbeeld een regelgever of toezichthouder);
- het assurance-rapport niet afgeeft;
- de opdracht teruggeeft.

A107 De handelingen die in paragraaf A106 worden vermeld, kunnen geschikt zijn voor het inspelen op de niet-naleving of de vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving die tijdens de opdracht worden geïdentificeerd. Het kan ook passend zijn om de aangelegenheid overeenkomstig paragraaf 77 van deze Standaard in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in het assurance-rapport te beschrijven, tenzij de accountant:
a. de conclusie trekt dat de niet-naleving van materiële invloed is op het emissieverslag en niet op adequate wijze in het emissieverslag is weergegeven; of
b. door de entiteit wordt gehinderd in het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om te evalueren of het niet-naleven dat van materieel belang kan zijn op het emissieverslag, heeft plaatsgevonden, of waarschijnlijk heeft plaatsgevonden. In dit geval is paragraaf 51 van Standaard 3000 van toepassing.

Werkzaamheden met betrekking tot het aggregatieproces van het emissieverslag (Zie Par. 48B en 48R)

A108 Zoals vermeld in paragraaf is het te verwachten dat naarmate het rapporteren over emissies zich ontwikkelt, dit ook geldt voor de mate van geavanceerdheid, documentatie en formaliteit van de informatiesystemen die relevant zijn voor het kwantificeren van en het rapporteren over emissies. Bij onderontwikkelde informatiesystemen kan het aggregatieproces heel informeel zijn. Bij meer geavanceerde systemen kan het aggregatieproces systematischer zijn en formeel worden gedocumenteerd. De aard en ook de omvang van de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aanpassingen en de wijze waarop de accountant het emissieverslag afstemt met of aansluit op de onderliggende administratie hangt af van:
- de aard en complexiteit van het kwantificerings- en verslaggevingsproces van de entiteit; en
- de daarmee verband houdende risico's op een afwijking van materieel belang.

Aanvullende werkzaamheden (Zie Par. 49B en 49R)

A109 Een assurance-opdracht is een iteratief proces en er kan informatie onder de aandacht van de accountant komen die op significante wijze afwijkt van de informatie waarop de bepaling van geplande werkzaamheden was gebaseerd. Als de accountant de geplande werkzaamheden uitvoert, kan de verkregen assurance-informatie ervoor zorgen dat de accountant aanvullende werkzaamheden uitvoert. Dergelijke werkzaamheden kunnen inhouden dat de accountant de entiteit verzoekt om de aangelegenheid of aangelegenheden die hij heeft geïdentificeerd te onderzoeken en om aanpassingen in het emissieverslag te maken als dit passend is.

Vaststellen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid (Zie Par. 49B en 49B(b))

A110 De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid (of aangelegenheden) die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat. Bij locatiebezoeken kan de accountant bijvoorbeeld een mogelijke emissiebron identificeren die niet lijkt te zijn opgenomen in het emissieverslag. In die gevallen verzoekt de accountant om verdere inlichtingen of de mogelijke bron in het emissieverslag is opgenomen. De omvang van aanvullende werkzaamheden die, overeenkomstig paragraaf 49B, worden uitgevoerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Hoe groter de waarschijnlijkheid dat een afwijking van materieel belang zich voordoet, hoe meer overtuigende assurance-informatie de accountant verkrijgt.

A111 Het is mogelijk dat er in het geval van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid een aangelegenheid (of aangelegenheden) onder de aandacht van de accountant komt die ertoe leidt dat de accountant zou moeten concluderen dat het emissieverslag mogelijk een afwijking van materieel belang kan bevatten. Dan vereist paragraaf 49B van de accountant dat hij aanvullende werkzaamheden opzet en uitvoert. Als de accountant na het uitvoeren hiervan echter niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om:
- te concluderen dat de aangelegenheid (-heden) er waarschijnlijk niet toe leidt dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat; of
- vast te stellen dat deze er wel toe zal leiden dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang zal bevatten;

is er sprake van een beperking in de reikwijdte.

Accumulatie van geïdentificeerde afwijkingen (Zie Par. 50)

A112 De accountant kan een hoeveelheid vaststellen waaronder afwijkingen duidelijk triviaal zullen zijn en niet hoeven te worden geaccumuleerd. Dit omdat de accountant verwacht dat de accumulatie van zulke hoeveelheden duidelijk geen invloed van materieel belang zal hebben op het emissieverslag. 'Duidelijk triviaal' is geen andere uitdrukking voor 'niet van materieel belang'. Aangelegenheden die duidelijk triviaal zijn, zullen van een geheel andere (kleinere) orde van grootte zijn, dan de materialiteit die overeenkomstig deze Standaard is vastgesteld. Dit zullen aangelegenheden zijn die duidelijk onbelangrijk zijn, ongeacht of ze afzonderlijk of op geaggregeerde wijze in overweging worden genomen en ongeacht of ze naar enige criteria van omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld. Wanneer enige onzekerheid bestaat over de vraag of een of meerdere elementen duidelijk triviaal zijn, wordt de aangelegenheid niet beschouwd als zijnde duidelijk triviaal.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van andere accountants

Het communiceren met andere accountants (Zie Par. 57(a))

A113 Relevante aangelegenheden die het opdrachtteam met andere accountants kan bespreken met betrekking tot:
- de uit te voeren werkzaamheden;
- het gebruik dat van deze werkzaamheden zal worden gemaakt; en
- de vorm en inhoud van de communicatie van de andere accountant met het opdrachtteam;

kunnen het volgende omvatten:
- een verzoek dat de andere accountant, wetend in welke context het opdrachtteam van zijn werkzaamheden gebruik zal maken, bevestigt dat de andere accountant met het opdrachtteam zal samenwerken;
- de uitvoeringsmaterialiteit voor de werkzaamheden van de andere accountant, die lager kan zijn dan de uitvoeringsmaterialiteit voor het emissieverslag (en, voor zover van toepassing, lager dan het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor specifieke soorten emissies of toelichtingen hierop) en de grenswaarde waarboven afwijkingen in het emissieverslag niet als duidelijk triviaal kun worden beschouwd;
- geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang in het emissieverslag die relevant zijn voor de werkzaamheden van de andere accountant. En een verzoek dat de andere accountant overige risico's die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd die van materieel belang kunnen zijn voor het emissieverslag en zijn manieren van inspelen op die risico's tijdig communiceert.

Communicatie van andere accountants (Zie Par. 57(a))

A114 Relevante aangelegenheden die het opdrachtteam de andere accountant kan verzoeken te communiceren omvatten:
- de vraag of de andere accountant heeft voldaan aan ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepsopdracht, inclusief voorschriften inzake onafhankelijkheid en deskundigheid;
- de vraag of de andere accountant de vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau heeft nageleefd;
- informatie over gevallen van het niet-naleven van wet- of regelgeving die zouden kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in het emissieverslag;
- een lijst van niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht door de andere accountant zijn geïdentificeerd en die niet duidelijk triviaal zijn;
- indicatoren van mogelijke tendentie bij het opstellen van de relevante informatie;
- een beschrijving van alle geïdentificeerde significante tekortkomingen in de interne beheersing die tijdens de opdracht door de andere accountant zijn geïdentificeerd;
- overige significante aangelegenheden die de andere accountant aan de entiteit heeft gecommuniceerd, of verwacht te zullen communiceren, inclusief fraude of vermoede fraude;
- alle overige aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor het emissieverslag of waarop de andere accountant de aandacht van het opdrachtteam wil vestigen, inclusief uitzonderingen die zijn vastgelegd in de schriftelijke bevestigingen die de andere accountant aan de entiteit heeft verzocht;
- het totaal van de bevindingen, de conclusies of het oordeel van de andere accountant.

Assurance-informatie (Zie Par. 57(b))

A115 Relevante overwegingen bij het verkrijgen van assurance-informatie met betrekking tot de werkzaamheden van de andere accountant kunnen omvatten:
- besprekingen met de andere accountant over bedrijfsactiviteiten die relevant zijn voor werkzaamheden van die andere accountant die significant zijn voor het emissieverslag;
- besprekingen met de andere accountant over de vatbaarheid voor afwijkingen van materieel belang in de relevante informatie;
- het beoordelen van de documentatie van de andere accountant inzake de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang, het inspelen op die risico's en conclusies. Deze documentatie kan de vorm aannemen van een memorandum dat de conclusie van de andere accountant weergeeft over de geïdentificeerde significante risico's.

Schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 58)

A116 In aanvulling op de op grond van paragraaf 58 vereiste schriftelijke bevestigingen, kan de accountant het noodzakelijk achten om andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken. De persoon of personen aan wie de accountant om schriftelijke bevestigingen verzoekt, zal gewoonlijk een lid van het senior management zijn of van de met governance belaste personen. Management- en governancestructuren kunnen per rechtsgebied en entiteit verschillen als gevolg van invloeden zoals verschillende culturele en juridische achtergronden, en de grootte en eigendomsstructuur. Derhalve is het voor deze Standaard niet mogelijk om voor alle opdrachten de juiste persoon of personen te specificeren die om schriftelijke bevestigingen verzocht worden. De entiteit kan bijvoorbeeld een inrichting zijn die op zich geen afzonderlijke juridische entiteit is. In die gevallen kan professionele oordeelsvorming nodig zijn bij het identificeren van het juiste management of de met governance belaste personen van wie om schriftelijke bevestigingen worden verzocht.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode (Zie Par. 61)

A117 Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode kunnen bijvoorbeeld omvatten:
- het publiceren van herziene emissiefactoren door een overheidsinstelling;
- wijzigingen in relevante regelgeving of voorschriften;
- verbeterde wetenschappelijke kennis;
- significante structurele wijzigingen in de entiteit;
- de beschikbaarheid van nauwkeurigere kwantificeringsmethoden; of
- het ontdekken van een significante fout.

Ter vergelijking opgenomen informatie (Zie Par. 62 en 63, 76(c))

A118 Wet- of regelgeving of de opdrachtvoorwaarden kunnen de vereisten specificeren inzake de presentatie, verslaggeving en zekerheid van de ter vergelijking opgenomen informatie in het emissieverslag. Een belangrijk verschil tussen financiële overzichten en een emissieverslag is dat de hoeveelheden die in een emissieverslag worden gepresenteerd de emissies meten voor een afzonderlijke periode en niet gebaseerd zijn op cumulatieve hoeveelheden in de tijd. Daarom is de gepresenteerde ter vergelijking opgenomen informatie niet van invloed op informatie van het lopende jaar, tenzij emissies in de verkeerde verslagperiode zijn vastgelegd en de hoeveelheden daardoor mogelijk gebaseerd zijn op de onjuiste beginperiode voor metingen.

A119 Indien een emissieverslag verwijzingen naar reductie van emissies bevat, of een soortgelijke vergelijking van informatie tussen verslagperioden, is het belangrijk dat de accountant de geschiktheid van de vergelijkingen in overweging neemt. Deze kunnen ongeschikt zijn als gevolg van:

a. significante wijzigingen in de activiteiten ten opzichte van de voorgaande verslagperiode;
b. significante wijzigingen in omzettingsfactoren; of
c. inconsistentie in bronnen of waarderingsmethoden.

A120 Het is mogelijk dat de ter vergelijking opgenomen informatie wordt gepresenteerd met de huidige informatie over emissies, maar dat sommige of alle ter vergelijking opgenomen informatie niet door de conclusie van de accountant is omvat. Dan is het belangrijk dat de status van dergelijke informatie duidelijk wordt gemeld in zowel het emissieverslag als in het assurance-rapport.

Aanpassingen (Zie Par. 62(a))

A121 Het kan nodig zijn om de hoeveelheden broeikasgassen die in een voorgaande periode zijn gerapporteerd aan te passen in overeenstemming met wet- of regelgeving of de van

toepassing zijnde criteria vanwege bijvoorbeeld:

- verbeterde wetenschappelijke kennis;
- significante structurele wijzigingen in de entiteit;
- de beschikbaarheid van accuratere kwantificeringsmethoden; of
- het ontdekken van een significante fout.

Het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot de ter vergelijking opgenomen informatie (Zie Par. 63(a))

A122 Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid die zekerheid met betrekking tot de ter vergelijking opgenomen informatie bevat, zijn de uit te voeren werkzaamheden in overeenstemming met de vereisten in paragraaf 49B als de accountant zich bewust wordt van mogelijke afwijkingen van materieel belang in de ter vergelijking opgenomen informatie. In het geval van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid dienen de uit te voeren werkzaamheden voldoende te zijn om een oordeel over de ter vergelijking opgenomen informatie te vormen.

A123 Als de opdracht geen zekerheid over ter vergelijking opgenomen informatie bevat, is het vereist om, in de omstandigheden die worden behandeld in paragraaf 63(a), werkzaamheden uit te voeren om te voldoen aan de ethische verplichtingen van de accountant. Dit om niet opzettelijk te worden geassocieerd met onjuiste of misleidende informatie van materieel belang.

Andere informatie (Zie Par. 64)

A124 Een emissieverslag kan worden gepubliceerd met andere informatie die niet door de conclusie van de accountant is omvat. Een emissieverslag kan bijvoorbeeld zijn opgenomen in het jaarverslag of het duurzaamheidsverslag van de entiteit of het kan zijn opgenomen als onderdeel van andere specifieke informatie over klimaatverandering zoals:

- een strategische analyse, waaronder een statement over de impact van klimaatverandering op strategische doelstellingen van de entiteit;
- een uitleg en kwalitatieve inschatting van huidige en verwachte significante risico's en mogelijkheden in verband met klimaatverandering;
- toelichtingen op de handelswijzen van de entiteit inclusief haar lange- en korte termijnplan over de aanpak van risico's, mogelijkheden en impact in verband met klimaatverandering;
- toelichtingen op de toekomstige vooruitzichten, inclusief trends en factoren die verband houden met klimaatverandering en waarschijnlijk van invloed zijn op de strategie van de entiteit of de periode waarbinnen het verwezenlijken van de strategie is gepland;
- een beschrijving van governance-processen en de toegewezen middelen van de entiteit voor het identificeren, managen en het houden van toezicht op kwesties die verband houden met klimaatverandering.

A125 In sommige gevallen kan de entiteit informatie over emissies publiceren die op een andere wijze is berekend dan bij het emissieverslag. De andere informatie kan bijvoorbeeld gebaseerd zijn op een 'like-for-like' basis waarbij emissies worden herberekend om de invloed van eenmalige gebeurtenissen achterwege te laten, zoals de inbedrijfstelling van een nieuwe fabriek of het sluiten van een inrichting. De accountant kan trachten om dergelijke informatie te laten verwijderen als de gehanteerde methodiek voor het opstellen hiervan niet is toegestaan op basis van de gehanteerde criteria bij het opstellen van het emissieverslag. De accountant kan ook trachten om enige beschrijvende informatie te laten verwijderen als die informatie inconsistent is met de kwantitatieve gegevens die zijn opgenomen in het emissieverslag of niet kan worden onderbouwd (bijvoorbeeld speculatieve projecties of claims over toekomstige handelingen).

A126 Verdere maatregelen die passend kunnen zijn wanneer andere informatie de geloofwaardigheid van het emissieverslag en van het assurance-rapport zou kunnen ondermijnen, omvatten bijvoorbeeld:

- de entiteit verzoeken om een deskundige derde te raadplegen, zoals de juridisch adviseurs van de entiteit;
- het inwinnen van juridisch advies over de gevolgen van verschillende handelswijzen;
- het communiceren met derden (bijvoorbeeld een regelgever of toezichthouder);
- het niet afgeven van het assurance-rapport;
- het teruggeven van de opdracht wanneer dat op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is;
- het beschrijven van de aangelegenheid in het assurance-rapport.

Documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden en van de verkregen assurance-informatie (Zie Par. 15, 65 en 66)

A127 Standaard 3000 vereist van de accountant dat hij aangelegenheden documenteert die significant zijn voor het verschaffen van assurance-informatie ter onderbouwing van het assurance-rapport en waaruit blijkt dat de opdracht overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd.[615] Hierna volgen voorbeelden van aangelegenheden waarvan het mogelijk passend is om ze op te nemen in de opdrachtdocumentatie:

- fraude: De risico's op een afwijking van materieel belang en de aard, timing en omvang van werkzaamheden die betrekking hebben op fraude; en het communiceren over fraude met de entiteit, regelgevers of toezichthouders en anderen;
- wet- en regelgeving: Het geïdentificeerde of vermoede niet-naleven van wet- en regelgeving en de resultaten van besprekingen met de entiteit en andere partijen buiten de entiteit;
- planning: De algehele opdrachtaanpak, het opdrachtplan en alle significante wijzigingen die tijdens de opdracht zijn doorgevoerd, en de redenen voor die wijzigingen;
- materialiteit: De volgende hoeveelheden en de factoren die bij het vaststellen hiervan in overweging zijn genomen:
  - materialiteit voor het emissieverslag;
  - indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde soorten emissies of toelichtingen hierop;
  - uitvoeringsmaterialiteit; en
  - elke herziening van materialiteit naarmate de opdracht vordert.
- risico's op een afwijking van materieel belang:
  - de uiteenzetting die door paragraaf 29 wordt vereist en de significante besluiten die hieruit voortkomen;
  - kernelementen van het verkregen inzicht met betrekking tot ieder aspect van de entiteit en haar omgeving zoals gespecificeerd in paragraaf 23; en
  - de risico's op een afwijking van materieel belang waarvoor op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant verdere werkzaamheden noodzakelijk waren.
- verdere werkzaamheden:
  - de aard, timing en omvang van de verdere werkzaamheden die zijn uitgevoerd;
  - het verband tussen deze verdere werkzaamheden en de risico's op een afwijking van materieel belang; en
  - de resultaten van de werkzaamheden.
- het evalueren van afwijkingen:
  - de hoeveelheid waaronder afwijkingen als zijnde duidelijk triviaal zouden worden beschouwd;
  - afwijkingen die tijdens de opdracht geaccumuleerd zijn en of deze gecorrigeerd zijn; en
  - de conclusie van de accountant of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of in totaal, van materieel belang zijn en de basis voor die conclusie.

Aangelegenheden die zich openbaren na de datum van het assurance-rapport (Zie Par. 68)

A128 Tot de buitengewone omstandigheden behoren ook de gebeurtenissen waarvan de accountant kennis verkrijgt na de datum van het assurance-rapport, maar die op die datum wel bestonden. Wanneer ze op die datum bekend waren geweest, hadden ze aanleiding kunnen geven tot een wijziging van het emissieverslag of een aanpassing door de accountant van de conclusie in het assurance-rapport. Bijvoorbeeld het ontdekken van een niet-gecorrigeerde significante fout. De daaruit voortvloeiende wijzigingen in de opdrachtdocumentatie worden beoordeeld overeenkomstig de beleidslijnen en procedures van het kantoor met betrekking tot beoordelingsverantwoordelijkheden zoals die worden vereist door de NVAK assurance. Hierbij neemt de opdrachtpartner de uiteindelijke verantwoordelijkheid voor de aangebrachte veranderingen op zich.[616]

Samenstellen van het definitieve opdrachtdossier (Zie Par. 69)

A129 Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing vereist van de kantoren dat zij

[615] Standaard 3000, paragraaf 42.
[616] *Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten*, artikel 14.



beleidslijnen en procedures vaststellen voor het tijdig voltooien van de samenstelling van opdrachtdossiers[617].

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (Zie Par. 71)

A130 Andere aangelegenheden die in overweging kunnen worden genomen bij een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling omvatten:
- de evaluatie van het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van het kantoor met betrekking tot de opdracht;
- de vraag of passende consultatie heeft plaatsgevonden over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van inzicht of andere moeilijke of tot discussie aanleiding gevende aangelegenheden en de conclusies die voortkomen uit deze consultaties;
- de vraag of voor de beoordeling geselecteerde opdrachtdocumentatie een goede weergave is van de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot significante oordelen en of deze de conclusies onderbouwt die zijn getrokken.

Het vormen van de assurance-conclusie

Het beschrijven van de van toepassing zijnde criteria Zie Par. 74(d), 76(g)(iv)

A131 Het opstellen van het emissieverslag door de entiteit vereist het opnemen van een adequate beschrijving van de van toepassing zijnde criteria in de toelichting bij het emissieverslag. Die beschrijving informeert de beoogde gebruikers over het gehanteerde stelsel waarop het emissieverslag is gebaseerd. Dit is met name van belang als er sprake is van significante verschillen tussen verschillende criteria met betrekking tot hoe bepaalde aangelegenheden in een emissieverslag worden behandeld. Bijvoorbeeld:
- welke eventuele aftrek van emissies is opgenomen;
- hoe deze gekwantificeerd is en wat zij vertegenwoordigt; en
- de basis voor het selecteren welke Scope 3 emissies worden opgenomen en hoe deze zijn gekwantificeerd.

A132 Een beschrijving dat het emissieverslag in overeenstemming met bepaalde criteria is opgesteld, is alleen passend indien het emissieverslag voldoet aan alle eisen van deze criteria die van kracht zijn gedurende de periode die door het emissieverslag wordt omvat.

A133 Een beschrijving van de van toepassing zijnde criteria die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende bewoordingen omvat (bijvoorbeeld, 'het emissieverslag is hoofdzakelijk in overeenstemming met de vereisten van XYZ'), is geen adequate omschrijving. Dit kan gebruikers van het emissieverslag misleiden.

Inhoud van het assurance-rapport

Voorbeelden van assurance-rapporten Zie Par. 76

A134 Bijlage 2 bevat voorbeelden van assurance-rapporten over emissieverslagen waarin de elementen zijn verwerkt die in paragraaf 76 uiteen zijn gezet.

Informatie die niet door de conclusie van de accountant is omvat Zie Par. 76(c)

A135 Het is mogelijk dat het emissieverslag informatie omvat, zoals vergelijkende cijfers, die niet onderworpen is aan assurance. Om misverstanden en misplaatst vertrouwen in informatie waarover geen bepaalde mate van zekerheid wordt verstrekt te voorkomen, wordt die informatie in het emissieverslag en in het assurance-rapport van de accountant gewoonlijk als zodanig aangeduid.

Aftrek van emissies Zie Par. 76(f)

A136 Wanneer het emissieverslag aftrek van emissies omvat, kan de bewoording van de vermelding die in het assurance-rapport wordt opgenomen, aanzienlijk variëren afhankelijk van de omstandigheden.

A137 De beschikbaarheid van relevante en betrouwbare informatie die betrekking heeft op compensaties en andere aftrek van emissies varieert enorm. Dit geldt daardoor ook voor de

[617] Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier moet worden afgerond, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van het assurancerapport (gelijk aan de periode die geldt voor controledossiers zoals gesuggereerd in Standaard 230, paragraaf A21).

assurance-informatie die beschikbaar is voor accountants om de geclaimde aftrek van emissies van de entiteit te onderbouwen.

A138 De aard van de aftrek van emissies is gevarieerd en de hoeveelheid en de aard van werkzaamheden die door de accountant kunnen worden toegepast op aftrek van emissies zijn vaak beperkt. Derhalve vereist deze Standaard identificatie in het assurance-rapport van die eventuele aftrek van emissies die zijn omvat door de conclusie van de accountant en een vermelding van de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot deze aftrek.

A139 Een vermelding van de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot de aftrek van emissies kan als volgt worden verwoord wanneer de aftrek van emissies bestaat uit compensaties: ‘Het emissieverslag omvat een aftrek van de emissies van ABC voor het jaar van yyy ton $CO_{2\text{-}e}$ die verband houdt met compensaties. Wij hebben werkzaamheden uitgevoerd om te zien of deze compensaties gedurende het jaar zijn verworven en of de beschrijving ervan in het emissieverslag een redelijke samenvatting is van de relevante contracten en daarmee verband houdende documentatie. Wij hebben echter geen werkzaamheden uitgevoerd die betrekking hebben op de externe leveranciers van deze compensaties en brengen geen oordeel tot uitdrukking of de compensaties het resultaat zijn van, of zullen resulteren in, een reductie van yyy ton $CO_{2\text{-}e}$.’.

Gebruik van het assurance-rapport Zie Par. 76(g)(iii)

A140 Naast het identificeren van de geadresseerde van het assurance-rapport kan de accountant het passend achten om bewoordingen op te nemen in de kern van het assurance-rapport die het doel specificeren waarvoor, of de beoogde gebruikers voor wie, het rapport werd opgesteld. Wanneer het emissieverslag bijvoorbeeld in het publieke domein wordt gebracht, kan het passend zijn om een vermelding op te nemen in de toelichting bij het emissieverslag en bij het assurance-rapport waarin staat dat het rapport is bedoeld voor gebruikers die:
- een redelijke kennis hebben van activiteiten die met broeikasgassen verband houden; en
- de informatie in het emissieverslag met een redelijke mate van toewijding hebben bestudeerd; en
- ook begrijpen dat het emissieverslag is opgesteld en dat daarbij een bepaalde mate van zekerheid is afgegeven rekening houdend met geschikte materialiteitsniveaus.

A141 Daarnaast kan de accountant het passend achten om in specifieke bewoordingen de verspreiding van het assurance-rapport te beperken aan anderen dan de beoogde gebruikers, en ook het gebruik ervan voor andere doeleinden te beperken.

Een samenvatting van de werkzaamheden van de accountant Zie Par. 76(h)(ii)

A142 Het assurance-rapport van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid volgt gewoonlijk standaard bewoordingen en geeft slechts een korte beschrijving van uitgevoerde werkzaamheden. De reden daarvan is dat het gedetailleerd beschrijven van de specifieke uitgevoerde werkzaamheden, de gebruikers niet zou helpen om te begrijpen dat, in alle gevallen waar een goedkeurend rapport wordt uitgebracht, voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen om de accountant in staat te stellen een oordeel tot uitdrukking te brengen.

A143 Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is het uitvoeren van een evaluatie van de aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden essentieel voor de beoogde gebruikers om de conclusie te begrijpen. De beschrijving van de werkzaamheden van de accountant bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is daarom gedetailleerder dan die bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Het kan ook passend zijn om een beschrijving op te nemen van niet-uitgevoerde werkzaamheden die gewoonlijk wel worden uitgevoerd bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Echter, een volledige identificatie van al die werkzaamheden is misschien niet mogelijk omdat het vereiste inzicht van de accountant en zijn inschatting van risico’s op afwijkingen van materieel belang minder zijn dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Factoren om in overweging te nemen bij het bepalen hiervan en de mate van te verstrekken detaillering, omvatten:
- omstandigheden die specifiek zijn voor de entiteit (bijvoorbeeld de uiteenlopende aard van de activiteiten van de entiteit vergeleken met de activiteiten die typerend zijn voor de sector);
- specifieke opdrachtomstandigheden die van invloed zijn op de aard en de omvang van de uitgevoerde werkzaamheden;
- de verwachtingen van de beoogde gebruikers over de mate van detaillering die in het rapport wordt gegeven op basis van hetgeen in de markt gebruikelijk is of op basis van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

A144 Bij de beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden in het assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid is het belangrijk dat deze:

- objectief zijn geschreven;
- maar niet zodanig zijn samengevat dat ze onduidelijk zijn geworden;
- noch dat ze zijn overgewaardeerd of verfraaid; of
- op een manier zijn geschreven die impliceert dat een redelijke mate van zekerheid is verkregen.

Het is ook belangrijk dat de beschrijving van de werkzaamheden niet de indruk wekt dat er een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is uitgevoerd. In de meeste gevallen zal de beschrijving ook niet het volledige werkplan in detail weergeven.

De ondertekening door de accountant Zie Par. 76(k)

A145 De ondertekening door de accountant is hetzij in naam van het kantoor van de accountant, in persoonlijke naam van de accountant, hetzij beide, naar gelang passend voor het specifieke rechtsgebied. In aanvulling op de ondertekening door de accountant kan het in bepaalde rechtsgebieden van de accountant worden vereist om in het assurance-rapport zijn professionele accountancy-titel te vermelden of het feit te vermelden dat de accountant of het kantoor, in voorkomend geval, erkend is door de passende instantie die in dat rechtsgebied de vergunningen verstrekt.

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden Zie Par. 77

A146 Een wijdverbreid gebruik van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden vermindert de werking van de communicatie van de accountant over dergelijke aangelegenheden.

A147 Een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden kan passend zijn wanneer bijvoorbeeld:
- gebruik is gemaakt van verschillende criteria of wanneer de criteria ten opzichte van voorgaande perioden zijn herzien, aangepast of op andere wijze zijn geïnterpreteerd en dit een fundamentele invloed heeft op gerapporteerde emissies; of
- wanneer een systeem uitvalt voor een deel van de periode die wordt verantwoord waardoor extrapolaties zijn gebruikt om de emissies voor die periode te schatten en dat dit in het emissieverslag is vermeld.

A148 Een paragraaf inzake overige aangelegenheden kan passend zijn wanneer bijvoorbeeld de reikwijdte van de opdracht significant is gewijzigd ten opzichte van de voorgaande periode en dit niet in het emissieverslag is vermeld.

A149 De inhoud van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden omvat een duidelijke verwijzing naar:
- de aangelegenheid waarop de nadruk wordt gelegd: en
- de plaats waar relevante toelichtingen in het emissieverslag gevonden kunnen worden die de aangelegenheid volledig beschrijven.

Het geeft ook aan dat de conclusie van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de benadrukte aangelegenheid. (Zie Par. A125)

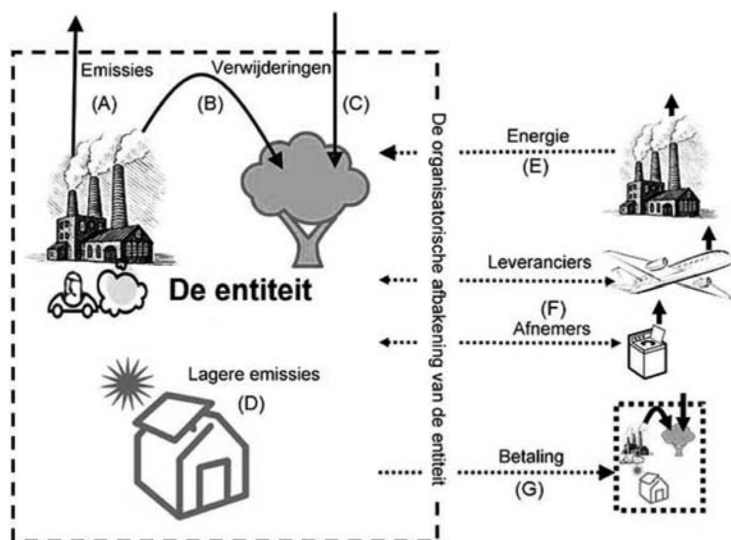
A150 De inhoud van een paragraaf inzake overige aangelegenheden laat duidelijk zien dat het niet vereist is om een dergelijke overige aangelegenheid in het emissieverslag weer te geven en toe te lichten. Paragraaf 77 beperkt het gebruik van een paragraaf inzake overige aangelegenheden voor aangelegenheden die relevant zijn voor het begrip van de gebruikers van de opdracht, de verantwoordelijkheden van de accountant of het assurance-rapport, die de accountant noodzakelijk acht om in het assurance-rapport op te nemen. (Zie Par. A124).

A151 De accountant kan in het assurance-rapport zijn aanbevelingen over aangelegenheden zoals verbeteringen aan het informatiesysteem van de entiteit opnemen. Dit kan betekenen dat die aangelegenheden niet op passende wijze zijn behandeld bij het opstellen van het emissieverslag. Dergelijke aanbevelingen kunnen bijvoorbeeld in een management letter worden gecommuniceerd of in een bespreking met de met governance belaste personen. Overwegingen die relevant zijn bij het besluit om aanbevelingen in het assurance-rapport op te nemen zijn onder meer:
- of hun aard relevant is voor de informatiebehoefte van beoogde gebruikers; en
- of zij op passende wijze zijn verwoord om ervoor te zorgen dat ze niet verkeerd worden geïnterpreteerd als een beperking van de conclusie van de accountant over het emissieverslag.

A152 Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat geen informatie waarvoor het de accountant door wet- en, regelgeving of andere professionele standaarden verboden is deze te verschaffen. Het gaat hier bijvoorbeeld om ethische standaarden die betrekking hebben op geheimhouding van informatie. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat ook geen informatie waarvan wordt vereist dat het management daarin voorziet.

Bijlage 1: Emissies, verwijdering en aftrek van emissies (Zie Par. A8, A9, A10, A11, A12, A13 en A14)

Emissies, verwijdering en aftrek van emissies



a. directe, of Scope 1, emissies (Zie Par. A8);
b. verwijdering (emissies die binnen de grens van de entiteit worden gegenereerd, maar ook binnen die grens worden opgevangen en opgeslagen in plaats van deze in de atmosfeer uit te stoten. Ze worden gewoonlijk op basis van hun bruto-omvang verwerkt, d.w.z. als Scope 1 emissie en een verwijdering) (Zie Par. A14);
c. verwijdering (broeikasgassen die de entiteit uit de atmosfeer heeft gehaald) (Zie Par. A14);
d. stappen die de entiteit onderneemt om haar emissies te verlagen. Dergelijke stappen kunnen de verlaging omvatten van Scope 1 emissies (bijvoorbeeld het gebruikmaken van zuinigere voertuigen), Scope 2 emissies (bijvoorbeeld de installatie van zonnepanelen om de hoeveelheid ingekochte elektriciteit terug te brengen), of Scope 3 emissies (bijvoorbeeld het aantal zakelijke reizen terugbrengen of het verkopen van producten die minder energieverbruik vereisen). De entiteit kan dergelijke stappen bespreken in de toelichting bij het emissieverslag. Ze zijn echter alleen van invloed op de kwantificering van emissies in het licht van het emissieverslag van de entiteit voor zover de gerapporteerde emissies lager zijn dan dat ze anders zouden zijn of dat zij een vermindering van emissies inhouden in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria (Zie Par. A11);
e. scope 2 emissies (Zie Par. A9);
f. scope 3 emissies (Zie Par. A10);
g. aftrek van emissies inclusief aangekochte compensatie (Zie Par. A11, A12 en A13).

Bijlage 2: Voorbeelden van assurance-rapporten betreffende –emissieverslagen (Zie Par. A134)

Voor voorbeeldteksten van assurance-rapporten betreffende emissieverslagen wordt verwezen naar HRA deel 3.



3420 Assurance-opdrachten om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen

Inleiding

Toepassingsgebied voor deze Standaard

1 Deze Standaard voor Assurance-opdrachten (Standaard) behandelt assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid die door een accountant[618] worden uitgevoerd teneinde te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij[619] die in een prospectus is opgenomen. Deze Standaard is van toepassing waar:
- dergelijke rapportage op grond van effectenrecht of de regelgeving van de effectenbeurs (‘relevante wet- of regelgeving’) in het rechtsgebied waarin de prospectus wordt uitgegeven, is vereist; of
- deze rapportage een algemeen aanvaarde praktijk is in een dergelijk rechtsgebied. (Zie Par. A1)

De aard van de verantwoordelijkheid van de accountant

2 Bij een opdracht die onder deze Standaard wordt uitgevoerd, is de accountant niet verantwoordelijk voor het opstellen van pro forma financiële informatie voor de entiteit; die verantwoordelijkheid ligt bij de verantwoordelijke partij. De enige verantwoordelijkheid van de accountant is het rapporteren of de pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.

3 Deze Standaard behandelt geen non-assurance opdrachten waarbij de accountant de opdracht heeft gekregen om de historische financiële overzichten van de entiteit samen te stellen.

Doel van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen

4 Het doel van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen is uitsluitend om de invloed die een significante gebeurtenis of transactie op niet-aangepaste financiële informatie van de entiteit heeft, te illustreren alsof de gebeurtenis of de transactie had plaatsgevonden op een eerdere geselecteerde datum ten behoeve van de illustratie. Dit wordt bereikt door het toepassen van pro forma aanpassingen op de niet-aangepaste financiële informatie. Pro forma financiële informatie geeft niet de werkelijke financiële positie, de financiële prestaties of de kasstromen van de entiteit weer. (Zie Par. A2 en A3)

Het opstellen van pro forma financiële informatie

5 Het opstellen van pro forma financiële informatie betreft het door de verantwoordelijke partij verzamelen, rubriceren, samenvatten en presenteren van financiële informatie die de invloed illustreert van een significante gebeurtenis of transactie op niet-aangepaste financiële informatie van de entiteit alsof de gebeurtenis had plaatsgevonden of de transactie was gesloten op de geselecteerde datum. Stappen die bij dit proces horen, bevatten:
- het identificeren van de bron van de niet-aangepaste financiële informatie die wordt gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, en het ontlenen van de niet-aangepaste financiële informatie aan die bron; (Zie Par. A4 en A5)
- het maken van pro forma aanpassingen op de niet-aangepaste financiële informatie voor het doel waarvoor de pro forma financiële informatie wordt gepresenteerd; en
- het presenteren van de resulterende pro forma financiële informatie met daarbij behorende toelichtingen.

De aard van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid

6 Een assurance-opdracht om met een redelijke mate van zekerheid te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie omvat het uitvoeren van de werkzaamheden die in deze Standaard uiteen zijn gezet teneinde te beoordelen of de van toepassing zijnde criteria, die door de verantwoordelijke partij worden gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, een redelijke basis verschaffen voor het presenteren van de significante effecten die direct toe te schrijven zijn aan de gebeurtenis of de transactie, en om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen of: (Zie Par. A6)
- de gerelateerde pro forma aanpassingen volgens de criteria zijn verwerkt; en

---

[618] In de EU worden deze opdrachten conform de EC Prospectus verordening door een accountant uitgevoerd.
[619] Het *Stramien voor assurance-opdrachten* (Stramien), paragraaf 25 en 26, omschrijft de betekenis van de term ‘verantwoordelijke partij’.

- de gerelateerde pro forma aanpassingen in de pro forma financiële informatie naar behoren zijn verwerkt ten opzichte van de niet-aangepaste financiële informatie (Zie Par. 11(c)).

Het omvat tevens het evalueren van de algehele presentatie van de pro forma financiële informatie. De opdracht omvat echter niet dat de accountant rapportages of oordelen over historische financiële informatie die gebruikt zijn bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, actualiseert of opnieuw uitgeeft. Ook omvat de opdracht niet dat de accountant een controle of beoordeling uitvoert van de financiële informatie die gebruikt is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie.

Relatie met overige professionele uitspraken

7 Het uitvoeren van assurance-opdrachten anders dan controles of beoordelingen van historische financiële informatie vereist van de accountant dat hij Standaard 3000 naleeft.[620] Standaard 3000 bevat vereisten gerelateerd aan onderwerpen zoals opdrachtaanvaarding, de planning, assurance-informatie en documentatie die van toepassing zijn op alle assurance-opdrachten, met inbegrip van opdrachten overeenkomstig deze Standaard. Deze Standaard behandelt hoe Standaard 3000 moet worden toegepast bij een opdracht om met een redelijke mate van zekerheid te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen. Het *Stramien voor assurance-opdrachten* (het Stramien), dat de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht definieert en beschrijft, verschaft de context voor het inzicht in deze Standaard en Standaard 3000.

8 Het naleven van Standaard 3000 vereist, onder andere, dat de accountant:
- de vereisten inzake onafhankelijkheid en de vereisten van de *Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA)* naleeft; en
- de kwaliteitsbeheersingsprocedures implementeert die van toepassing zijn op de individuele opdracht.[621]

Ingangsdatum

9 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

10 De doelstellingen van de accountant zijn:
a. een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen of de pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld; en
b. overeenkomstig de bevindingen van de accountant te rapporteren.

Definities

11 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:

a. *van toepassing zijnde criteria* – De criteria die door de verantwoordelijke partij worden gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie. Criteria kunnen worden vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt dan wel door wet- of regelgeving. Indien vastgestelde criteria niet bestaan, worden zij door de verantwoordelijke partij ontwikkeld. (Zie Par. A7, A8 en A9)

b. *pro forma aanpassingen* – In relatie tot niet-aangepaste financiële informatie omvatten deze:
1. aanpassingen op niet-aangepaste financiële informatie die de invloed van een significante gebeurtenis of transactie (‘gebeurtenis’ of ‘transactie’) illustreren alsof de gebeurtenis of de transactie had plaatsgevonden op een eerdere geselecteerde datum ten behoeve van de illustratie; en
2. aanpassingen op niet-aangepaste financiële informatie die noodzakelijk zijn om de pro forma financiële informatie op te stellen op een basis die consistent is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de verslaggevende entiteit (‘entiteit’) en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel. (Zie Par. A15 en A16)
Pro forma aanpassingen omvatten de relevante financiële informatie van een bedrijfsactiviteit die is of wordt overgenomen (‘overgenomen activiteit’), of een bedrijfsactiviteit die is of wordt gedesinvesteerd (‘verkochte entiteit’), in de mate dat dergelijke informatie wordt gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie (‘financiële informatie met betrekking tot de overgenomen activiteit of de verkochte activiteit’).

---

[620] Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie*.
[621] Standaard 3000, paragraaf 4 en 6.

c. *pro forma financiële informatie* – Financiële informatie die samen met aanpassingen wordt getoond om de invloed van een significante gebeurtenis of transactie op niet-aangepaste financiële informatie te illustreren alsof de gebeurtenis of de transactie had plaatsgevonden op een geselecteerde eerdere datum ten behoeve van de illustratie. In deze Standaard wordt verondersteld dat pro forma financiële informatie wordt gepresenteerd in kolommen die bestaan uit (a) de niet-aangepaste financiële informatie; (b) de pro forma aanpassingen; en (c) de resulterende pro forma financiële informatie in de laatste kolom; (Zie Par. A2)
d. *prospectus* – Een document dat wordt uitgegeven conform de door wet- of regelgeving gestelde vereisten met betrekking tot de effecten van de entiteit waarvan het de bedoeling is dat een externe partij hierover een investeringsbeslissing zou dienen te nemen;
e. *gepubliceerde financiële informatie* – Financiële informatie van de entiteit of van een overgenomen activiteit of een verkochte activiteit die openbaar is gemaakt;
f. *niet-aangepaste financiële informatie* – Financiële informatie van de entiteit waarop door de verantwoordelijke partij de pro forma aanpassingen worden toegepast. (Zie Par. A4 en A5)

Vereisten

Standaard 3000

12 De accountant dient niet te vermelden dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard, tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met alle vereisten van zowel deze Standaard als Standaard 3000.

Opdrachtaanvaarding

13 Voorafgaand aan aanvaarding van een opdracht om te rapporteren of pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld, dient de accountant:

a. vast te stellen dat de accountant over de capaciteiten en de competentie beschikt om de opdracht uit te kunnen voeren; (Zie Par. A10)
b. op basis van de beschikbare kennis van de omstandigheden van de opdracht en een bespreking met de verantwoordelijke partij, vast te stellen dat de van toepassing zijnde criteria geschikt zijn en dat het niet waarschijnlijk is dat de pro forma financiële informatie misleidend zal zijn voor het doel waarvoor het is bedoeld;
c. de bewoordingen van het door de relevante wet- of regelgeving voorgeschreven oordeel, indien aanwezig, te evalueren om te kunnen bepalen dat de accountant naar waarschijnlijkheid in staat zal zijn om een oordeel tot uitdrukking te brengen zoals voorgeschreven op basis van het uitvoeren van de werkzaamheden die in deze Standaard worden gespecificeerd; (Zie Par. A54, A55 en A56)
d. als de bronnen waaraan de niet-aangepaste financiële informatie en financiële informatie van elke overgenomen activiteit of verkochte entiteit is ontleend, gecontroleerd of beoordeeld zijn en er sprake is van een aangepast controleoordeel of beoordelingsconclusie of het rapport bevat een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, te overwegen of de relevante wet- of regelgeving toestaat om gebruik te maken van het aangepaste controleoordeel of de beoordelingsconclusie of het rapport met een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, of hiernaar te verwijzen in het rapport;
e. indien de historische financiële informatie van de entiteit nooit is gecontroleerd of beoordeeld, te overwegen of de accountant voldoende inzicht in de entiteit en haar administratieve en financiële verslaggevingspraktijken kan verwerven teneinde de opdracht uit te voeren; (Zie Par. A31)
f. indien de gebeurtenis of de transactie een overname omvat en de historische informatie van de overgenomen activiteit nooit gecontroleerd of beoordeeld is, te overwegen of de accountant voldoende inzicht in de overgenomen activiteit en haar praktijken van administratieve verwerking en financiële verslaggeving kan verwerven teneinde de opdracht uit te kunnen voeren; en
g. de overeenstemming van de verantwoordelijke partij te verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt voor: (Zie Par. A11 en A12)
    1. het op adequate wijze toelichten en beschrijven van de van toepassing zijnde criteria aan de beoogde gebruikers indien deze niet openbaar zijn gemaakt;
    2. het opstellen van pro forma financiële informatie op basis van de van toepassing zijnde criteria; en
    3. het aan de accountant verschaffen van:
        a. toegang tot alle informatie (met inbegrip van, waar dat nodig is in het kader van de opdracht, informatie van de overgenomen activiteit(en) in een bedrijfscombinatie), zoals vastleggingen, documentatie en overig materiaal die relevant zijn voor het evalueren of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijn

opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld;
b. aanvullende informatie waar de accountant bij de verantwoordelijke partij in het kader van de opdracht om kan verzoeken;
c. toegang tot degenen binnen de entiteit en de adviseurs van de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is om assurance-informatie te verkrijgen met betrekking tot het evalueren van de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld; en
d. wanneer dit in het kader van de opdracht noodzakelijk is, toegang tot de juiste personen binnen de overgenomen activiteit(en) in een bedrijfscombinatie.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het beoordelen van de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria

14 De accountant dient te beoordelen of de van toepassing zijnde criteria geschikt zijn, zoals door Standaard 3000 wordt vereist[622] en dient in het bijzonder vast te stellen dat zij minstens inhouden dat:
a. de niet-aangepaste financiële informatie aan een geschikte bron wordt ontleend; (Zie Par. A4 en A5, A27)
b. de pro forma aanpassingen:
   1. direct toe te schrijven zijn aan de gebeurtenis of transactie; (Zie Par. A13)
   2. met feiten kunnen worden onderbouwd; en (Zie Par. A14)
   3. consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel; en (Zie Par. A15 en A16)
c. passende presentatie wordt verzorgd en toelichtingen worden verschaft teneinde de beoogde gebruikers in staat te stellen de gegeven informatie te begrijpen. (Zie Par. A2 en A3, A42)

15 Bovendien dient de accountant te beoordelen of de van toepassing zijnde criteria:
a. consistent zijn met relevante wet- of regelgeving en hiermee niet in strijd zijn; en
b. naar waarschijnlijkheid niet zullen resulteren in pro forma financiële informatie die misleidend is.

Materialiteit

16 Bij het plannen en uitvoeren van de opdracht dient de accountant de materialiteit te overwegen met betrekking tot het evalueren of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld. (Zie Par. A17 en A18)

Het verwerven van inzicht in de wijze waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële in-formatie heeft opgesteld en andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht

17 De accountant dient inzicht te verwerven in: (Zie Par. A19)
a. De gebeurtenis of transactie waarover de pro forma financiële informatie wordt opgesteld;
b. Hoe de verantwoordelijke partij de pro financiële informatie heeft opgesteld; (Zie Par. A20 en A21)
c. De aard van de entiteit inclusief iedere overgenomen activiteit of verkochte activiteit, met inbegrip van: (Zie Par. A22 en A23)
   1. hun activiteiten;
   2. hun activa en verplichtingen; en
   3. de manier waarop deze zijn gestructureerd en hoe ze zijn gefinancierd;
d. Relevante factoren op het gebied van de sector, wet- en regelgeving en overige externe factoren die van toepassing zijn op de entiteit en iedere overgenomen activiteit of verkochte activiteit; en (Zie Par. A24, A25 en A26)
e. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de administratieve en financiële verslaggevingspraktijken van de entiteit en van iedere overgenomen activiteit of verkochte activiteit, met inbegrip van hun selectie en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving.

[622] Standaard 3000, paragraaf 19.

Het verkrijgen van assurance-informatie over de geschiktheid van de bron waaruit de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend

18 De accountant dient te bepalen of de verantwoordelijke partij de niet-aangepaste financiële informatie aan een geschikte bron heeft ontleend. (Zie Par. A27 en A28)

19 Indien er geen controle- of beoordelingsverklaring bestaat over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend dient de accountant werkzaamheden uit te voeren om zich ervan te vergewissen dat de bron geschikt is. (Zie Par. A29, A30 en A31)

20 De accountant dient vast te stellen of de verantwoordelijke partij de niet-aangepaste financiële informatie op juiste wijze aan de bron heeft ontleend.

Het verkrijgen van assurance-informatie over de geschiktheid van de pro forma aanpassingen

21 Bij het evalueren of de pro forma aanpassingen passend zijn, dient de accountant te bepalen of de verantwoordelijke partij de pro forma aanpassingen heeft geïdentificeerd welke noodzakelijk zijn om de invloed van de gebeurtenis of transactie te illustreren op de datum of over de verslagperiode van de illustratie. (Zie Par. A32)

22 Bij het bepalen of de pro forma aanpassingen overeenkomen met de van toepassing zijnde criteria dient de accountant vast te stellen of zij:
   a. direct toe te schrijven zijn aan de gebeurtenis of transactie; (Zie Par. A13)
   b. met feiten kunnen worden onderbouwd. Indien de financiële informatie van de overgenomen activiteit of de verkochte activiteit in de pro forma aanpassingen is opgenomen en er geen controle- of een beoordelingsverklaring bestaat over de bron waaraan dergelijke financiële informatie is ontleend, dient de accountant werkzaamheden uit te voeren om zich ervan te vergewissen dat de financiële informatie met feiten kan worden onderbouwd; en (Zie Par. A14, A33, A34, A35, A36, A37 en A38)
   c. consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel. (Zie Par. A15 en A16)

Een aangepast controleoordeel of een aangepaste beoordelingsconclusie of een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden met betrekking tot de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend of de bron waaruit de informatie van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit is ontleend

23 Een aangepast controleoordeel of een aangepaste beoordelingsconclusie kan tot uitdrukking zijn gebracht met betrekking tot óf de bron waaraan de niet-aangepaste informatie is ontleend óf de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit is ontleend, of er kan een rapportage zijn uitgebracht waarin een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden is opgenomen met betrekking tot een dergelijke bron. In dergelijke omstandigheden, indien de relevante wet- of regelgeving het gebruik van een dergelijke bron niet verbiedt, dient de accountant het volgende te evalueren:
   a. De potentiële consequentie van de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld; (Zie Par. A39)
   b. Welke verdere gepaste actie moet worden ondernomen; en (Zie Par. A40)
   c. De vraag of er een eventuele invloed is op de mogelijkheid van de accountant om te rapporteren in overeenstemming met de voorwaarden van de opdracht, met inbegrip van een eventuele invloed op zijn assurance-rapport.

Ongeschikte bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend of pro forma aanpassingen welke niet gepast zijn

24 Indien, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, de accountant identificeert dat de verantwoordelijke partij:
   a. Gebruik heeft gemaakt van een ongeschikte bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie wordt ontleend; of
   b. Een pro forma aanpassing heeft weggelaten die diende te worden opgenomen, een pro forma aanpassing heeft toegepast die niet in overeenstemming is met de van toepassing zijnde criteria of op een andere ongepaste wijze een aanpassing heeft toegepast, dient de accountant de aangelegenheid met de verantwoordelijke partij te bespreken. Indien de accountant het niet eens wordt met de verantwoordelijke partij over het oplossen van de aangelegenheid, dient de accountant te evalueren welke verdere actie hij dient te ondernemen. (Zie Par. A40)

Het verkrijgen van assurance-informatie over de berekeningen binnen de pro forma financiële informatie

25 De accountant dient te bepalen of de berekeningen binnen de pro forma financiële informatie rekenkundig juist zijn.

Het evalueren van de presentatie van de pro forma financiële informatie

26 De accountant dient de presentatie van de pro forma financiële informatie te evalueren. Dit omvat mede een overweging van:
   a. de algehele presentatie en structuur van de pro forma financiële informatie, met inbegrip van de vraag of deze duidelijk gekenmerkt is om het te kunnen onderscheiden van historische of overige financiële informatie; (Zie Par. A2 en A3)
   b. de vraag of de pro forma financiële informatie en de daarmee verband houdende verklarende toelichtingen de invloed van de gebeurtenis of transactie illustreren op een manier die niet misleidend is; (Zie Par. A41)
   c. de vraag of gepaste toelichtingen bij de pro forma financiële informatie worden verschaft om de beoogde gebruikers in staat te stellen om de overgebrachte informatie te begrijpen; en (Zie Par. A42)
   d. de vraag of de accountant zich bewust is geworden van eventuele significante gebeurtenissen na de datum van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend die een verwijzing vanuit, of een toelichting in, de pro forma financiële informatie kan vereisen. (Zie Par. A43)

27 De accountant dient de overige informatie die is opgenomen in de prospectus, die de pro forma financiële informatie bevat, samen met de pro forma financiële informatie te lezen, om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties te identificeren. Indien, bij het lezen van de overige informatie, de accountant een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert of zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken, dient de accountant de aangelegenheden met de verantwoordelijke partij te bespreken. Indien een correctie van de aangelegenheid noodzakelijk is en de verantwoordelijke partij weigert om dit te doen, dient de accountant verdere gepaste actie te ondernemen. (Zie Par. A44)

Schriftelijke bevestigingen

28 De accountant dient bij de verantwoordelijke partij te verzoeken om schriftelijke bevestigingen dat:
   a. bij het opstellen van de pro forma financiële informatie de verantwoordelijke partij alle gepaste pro forma aanpassingen heeft geïdentificeerd die noodzakelijk zijn om de invloed van de gebeurtenis of de transactie te kunnen illustreren op de datum of over de verslagperiode van de illustratie; en (Zie Par. A45)
   b. de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.

Het vormen van het oordeel

29 De accountant dient een oordeel te vormen of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria door de verantwoordelijke partij is opgesteld. (Zie Par. A46, A47 en A48)

30 Om dat oordeel te kunnen vormen, dient de accountant te concluderen of de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen of het opstellen van de pro forma financiële informatie geen van materieel belang zijnde weglatingen, of onjuist gebruik of onjuiste toepassing van een pro forma aanpassing bevat. Die conclusie dient mede een evaluatie te bevatten of de verantwoordelijke partij op adequate wijze de van toepassing zijnde criteria heeft toegelicht en omschreven voor zover deze niet openbaar beschikbaar zijn. (Zie Par. A49 en A50)

Vorm van het oordeel

Goedkeurend oordeel

31 De accountant dient een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen wanneer de accountant concludeert dat de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria door de verantwoordelijke partij is opgesteld.

Aangepast oordeel

32 In vele rechtsgebieden staat de relevante wet- of regelgeving niet toe dat een prospectus wordt gepubliceerd die een aangepast oordeel bevat met betrekking tot de vraag of de pro forma

financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld. Waar dit het geval is en de accountant concludeert dat een aangepast oordeel niettemin gepast is overeenkomstig Standaard 3000 dient de accountant de aangelegenheid met de verantwoordelijke partij te bespreken. Indien de verantwoordelijke partij niet instemt met het maken van de noodzakelijke veranderingen, dient de accountant:

a. het assurance-rapport niet af te geven;
b. de opdracht terug te geven; of
c. te overwegen juridisch advies in te winnen.

33 In sommige rechtsgebieden staat de relevante wet- of regelgeving wel toe dat een prospectus wordt gepubliceerd die een aangepast oordeel bevat met betrekking tot de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld. In dergelijke rechtsgebieden dient de accountant, indien de accountant bepaalt dat een aangepast oordeel overeenkomstig Standaard 3000 gepast is, de vereisten in Standaard 3000[623] met betrekking tot aangepaste oordelen toe te passen.

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

34 In bepaalde omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die in de pro forma financiële informatie of in de daarbij behorende toelichtingen wordt gepresenteerd of toegelicht. Dit zou het geval zijn wanneer, naar het oordeel van de accountant, de aangelegenheid dermate belangrijk is dat het essentieel is voor het inzicht van de gebruikers of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de gepaste criteria is opgesteld. In dergelijke gevallen dient de accountant in het assurance-rapport een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen op voorwaarde dat de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen over het feit dat de aangelegenheid geen invloed heeft of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de gepaste criteria is opgesteld. Een dergelijke paragraaf dient alleen te refereren aan informatie die is gepresenteerd of toegelicht in de pro forma financiële informatie of in de daarbij behorende verklarende toelichtingen.

Het opstellen van het assurance-rapport

35 Het assurance-rapport dient de volgende basiselementen te bevatten: (Zie Par. A57)

a. een titel die duidelijk aangeeft dat het rapport een onafhankelijk assurance-rapport betreft; (Zie Par. A51)
b. geadresseerde(n), zoals in de opdrachtvoorwaarden overeen is gekomen; (Zie Par. A52)
c. inleidende paragrafen die het volgende aanduiden: (Zie Par. A53)
   1. de pro forma financiële informatie;
   2. de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend en of er wel of geen controle- of een beoordelingsverklaring over een dergelijke bron is gepubliceerd;
   3. de verslagperiode waarop de pro forma financiële informatie betrekking heeft, of de datum van, de pro forma financiële informatie; en
   4. een verwijzing naar de van toepassing zijnde criteria op basis waarvan de verantwoordelijke partij het opstellen van de pro forma financiële informatie heeft uitgevoerd, en de bron van de criteria;
d. een vermelding dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor het opstellen van de pro forma financiële informatie op basis van de van toepassing zijnde criteria;
e. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant, met inbegrip van de vermelding dat:
   1. de accountant verantwoordelijk is om een oordeel te vormen of de pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.
   2. in het kader van deze opdracht de accountant niet verantwoordelijk is voor het actualiseren of opnieuw uitgeven van rapportages of oordelen over historische financiële informatie die zijn gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, noch heeft de accountant, in de loop van deze opdracht, een controle of een beoordeling uitgevoerd van de financiële informatie die is gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie; en
   3. het doel van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen is alleen om de invloed van een significante gebeurtenis of transactie op niet-aangepaste financiële informatie van de entiteit te illustreren alsof de gebeurtenis of de transactie had plaatsgevonden op een eerdere geselecteerde datum ten behoeve van de illustratie. Derhalve

[623] Standaard 3000, paragraaf 51 en 52.

verschaft de accountant geen enkele zekerheid dat het werkelijke resultaat van de gebeurtenis of transactie op die datum zo zou zijn zoals gepresenteerd;

f. een vermelding dat de opdracht overeenkomstig Standaard 3420 Assurance-opdrachten om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen is uitgevoerd. Deze Standaard vereist dat de accountant de ethische voorschriften naleeft en dat hij werkzaamheden plant en uitvoert om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen of de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria heeft opgesteld;
g. vermeldingen dat:
   1. een assurance-opdracht om met een redelijke mate van zekerheid te rapporteren of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld, omvat het uitvoeren van werkzaamheden om te beoordelen of de van toepassing zijnde criteria die door de verantwoordelijke partij worden gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie een redelijke basis verschaffen voor het presenteren van de significante effecten die direct aan de gebeurtenis of de transactie toe te schrijven zijn, en om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen of:
      a. de gerelateerde pro forma aanpassingen die criteria juist ten uitvoer brengen; en
      b. de pro forma financiële informatie de juiste toepassing van die aanpassingen op de niet-aangepaste financiële informatie weergeeft;
   2. de geselecteerde procedures afhankelijk zijn van de oordeelsvorming van de accountant, daarbij rekening houdend met het inzicht van de accountant in de aard van de entiteit, de gebeurtenis of transactie waarover de pro forma financiële informatie is opgesteld, en overige relevante omstandigheden van de opdracht; en
   3. de opdracht tevens het evalueren van de algehele presentatie van de pro forma financiële informatie omvat;
h. tenzij anders wordt vereist op grond van wet- of regelgeving, het oordeel van de accountant waarbij gebruik wordt gemaakt van één van de volgende zinnen, die geacht worden equivalent te zijn: (Zie Par. A54, A55 en A56)
   1. de pro forma financiële informatie is, in alle van materieel belang zijnde opzichten, opgesteld op basis van de [van toepassing zijnde criteria];
   2. de pro forma financiële informatie is naar behoren opgesteld op basis van de vermelde grondslagen;
i. de handtekening van de accountant;
j. de datum van de verklaring; en
k. de locatie in het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard (Zie Par. 1)

A1 Deze Standaard behandelt geen situaties waar pro forma financiële informatie wordt verschaft als onderdeel van de financiële overzichten van de entiteit conform de vereisten van een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving.

Doel van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen (Zie Par. 4, 11(c), 14(c), 26(a))

A2 De pro forma financiële informatie wordt vergezeld door daarbij behorende verklarende toelichtingen die vaak de aangelegenheden toelichten die in paragraaf A42 uiteen worden gezet.

A3 Verschillende presentaties van pro forma financiële informatie kunnen in de prospectus worden opgenomen afhankelijk van de aard van de gebeurtenis of transactie en de wijze waarop de verantwoordelijke partij voornemens is de invloed van een dergelijke gebeurtenis of transactie op de niet-aangepaste informatie van de entiteit te illustreren. De entiteit kan bijvoorbeeld een aantal bedrijfsactiviteiten overnemen voorafgaand aan een beursintroductie. In dergelijke omstandigheden kan de verantwoordelijke partij ervoor kiezen om een pro forma balans te presenteren om de invloed van de overnames op de financiële positie en de belangrijkste ratio’s van de entiteit (zoals solvabiliteit) te illustreren alsof de overgenomen bedrijven op een eerdere datum gecombineerd waren met de entiteit. De verantwoordelijke partij kan er tevens voor kiezen om een pro forma winst- en verliesrekening te presenteren om te illustreren wat de operationele resultaten over de verslagperiode die op die datum eindigde hadden kunnen zijn. In dergelijke gevallen kan de aard van de pro forma financiële informatie worden omschreven door titels als ‘Pro forma balans per 31 december, 20X1’ en ‘Pro forma winst- en verliesrekening voor het boekjaar eindigend op 31 december 20X1’.

Het opstellen van pro forma financiële informatie

Niet-aangepaste financiële informatie (Zie Par. 5, 11(f) en 14(a))

A4 In veel gevallen zal de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend, gepubliceerde financiële informatie betreffen zoals jaarlijkse of tussentijdse financiële overzichten.

A5 Afhankelijk van hoe de verantwoordelijke partij ervoor kiest de invloed van de gebeurtenis of transactie te illustreren, kan de niet-aangepaste financiële informatie bestaan uit of:
- een of meerdere enkele financiële overzichten, zoals een overzicht van de financiële positie en een overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten; of
- financiële informatie die op gepaste wijze is verkort vanuit een volledige set van financiële overzichten, bijvoorbeeld een balans.

De aard van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid (Zie Par. 6)

A6 In deze Standaard betekent het omschrijven van de pro forma financiële informatie als zijnde 'naar behoren opgesteld' dat de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria door de verantwoordelijke partij is opgesteld.

Definities

Van toepassing zijnde criteria (Zie Par. 11(a))

A7 Indien vastgestelde criteria voor het opstellen van de pro forma financiële informatie niet bestaan, zal de verantwoordelijke partij de criteria hebben ontwikkeld op basis van bijvoorbeeld hetgeen gebruikelijk is in een bepaalde sector of de criteria van een rechtsgebied dat vastgestelde criteria heeft ontwikkeld, en dat feit hebben toegelicht.

A8 De van toepassing zijnde criteria voor het opstellen van pro forma financiële informatie zullen in de omstandigheden geschikt zijn als zij voldoen aan de benchmarks die in paragraaf 14 uiteen zijn gezet.

A9 De bijbehorende verklarende toelichtingen kunnen enkele aanvullende bijzonderheden bevatten over de criteria om te beschrijven hoe zij de effecten van de specifieke gebeurtenis of transactie illustreren. Deze zouden bijvoorbeeld het volgende kunnen omvatten:
- de datum waarop de gebeurtenis of het aangaan van de transactie wordt verondersteld plaats te hebben gevonden;
- de benadering die is gebruikt voor het verdelen van inkomsten, overheadkosten, activa en verplichtingen tussen relevante bedrijven bij een verkochte activiteit.

Opdrachtaanvaarding

Capaciteiten en competentie om de opdracht uit te kunnen voeren (Zie Par. 13(a))

A10 De VGBA vereist dat de accountant gepaste professionele kennis en vaardigheid onderhoudt, met inbegrip van bewustzijn en begrip van relevante, technische, professionele en bedrijfsontwikkelingen om deskundige professionele dienstverlening te kunnen verlenen.[624] In de context van deze vereiste van de VGBA omvatten relevante capaciteiten en competentie om de opdracht uit te voeren tevens aangelegenheden zoals de volgende:
- kennis van en ervaring in de sector waarin de entiteit werkzaam is;
- inzicht in de relevante wet- en regelgeving op het gebied van effecten(verkeer) en gerelateerde ontwikkelingen;
- inzicht in de eisen voor beursnotering van de relevante effectenbeurs en belangrijke markttransacties zoals fusies, overnames en effectenbiedingen;
- bekendheid met het proces van het opstellen van een prospectus en het noteren van effecten op de effectenbeurs;
- kennis van de stelsels inzake financiële verslaggeving die worden gebruikt bij het opstellen van de bronnen waaraan de niet-aangepaste financiële informatie en, indien van toepassing, de financiële informatie van de overgenomen activiteit(en) is ontleend.

De verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij (Zie Par. 13(g))

A11 Een opdracht overeenkomstig deze Standaard wordt vanuit het uitgangspunt uitgevoerd dat de verantwoordelijke partij heeft erkend en begrepen dat zij de verantwoordelijkheden heeft die in

[624] VGBA, artikelen 13-16.

paragraaf 13(g) uiteen worden gezet. In sommige rechtsgebieden kunnen dergelijke verantwoordelijkheden in de relevante wet- of regelgeving zijn gespecificeerd. In andere rechtsgebieden kan er weinig of geen wettelijke of regelgevende bepaling van dergelijke verantwoordelijkheden bestaan. Een assurance-opdracht om te rapporteren of pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld, is gebaseerd op de veronderstelling dat:

a. de rol van de accountant geen verantwoordelijkheid voor het opstellen van dergelijke informatie omvat; en
b. de accountant een redelijke verwachting heeft omtrent het verkrijgen van de informatie die noodzakelijk is voor de opdracht.

Derhalve is dit uitgangspunt essentieel voor het uitvoeren van de opdracht. Om misverstanden te voorkomen wordt met de verantwoordelijke partij overeengekomen dat zij erkent dat zij dergelijke verantwoordelijkheden heeft, en deze ook begrijpt, als onderdeel van het overeenkomen en vastleggen van de voorwaarden van de opdracht zoals door Standaard 3000[625] is vereist.

A12 Indien wet- of regelgeving op afdoende gedetailleerde wijze de voorwaarden van de opdracht beschrijft, hoeft de accountant alleen het feit dat dergelijke wet- of regelgeving van toepassing is vast te leggen en dat de verantwoordelijke partij haar verantwoordelijkheden erkent en begrijpt zoals deze zijn uiteengezet in paragraaf 13(g).

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het beoordelen van de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria

Direct toe te schrijven aanpassingen (Zie Par. 14(b)(i) en 22(a))

A13 Het is noodzakelijk dat de pro forma aanpassingen direct toe te schrijven zijn aan de gebeurtenis of transactie om te vermijden dat de pro forma financiële informatie aangelegenheden weergeeft die niet uitsluitend voortkomen uit de gebeurtenis of die geen integraal onderdeel zijn van de transactie. Direct toe te schrijven aanpassingen sluiten die aanpassingen uit die gerelateerd zijn aan toekomstige gebeurtenissen of die afhankelijk zijn van te ondernemen acties nadat de transactie eenmaal is voltrokken, zelfs wanneer dergelijke acties van fundamenteel belang zijn voor de entiteit die de transactie aangaat (bijvoorbeeld het sluiten van overbodige productielocaties na een overname).

Aanpassingen die met feiten kunnen worden onderbouwd (Zie Par. 14(b)(ii), 22(b))

A14 Het is tevens noodzakelijk dat de pro forma aanpassingen met feiten kunnen worden onderbouwd om een betrouwbare basis voor de pro forma financiële informatie te kunnen verschaffen. Met feiten te onderbouwen aanpassingen zijn objectief vast te stellen. Bronnen van feitelijke onderbouwing voor de pro forma aanpassingen zijn bijvoorbeeld:

- aankoop- en verkoopovereenkomsten;
- financieringsdocumenten voor de gebeurtenis of transactie, zoals schuldovereenkomsten;
- onafhankelijke waarderingsrapporten;
- overige documenten die betrekking hebben op de gebeurtenis of transactie;
- gepubliceerde financiële overzichten;
- overige financiële informatie die in de prospectus is toegelicht;
- relevante acties op grond van wet- of regelgeving, zoals op belasting gebied;
- arbeidsovereenkomsten;
- acties van de met governance belaste personen.

Aanpassingen die consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel (Zie Par. 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

A15 Als de pro forma financiële informatie betekenisvol wil zijn, is het noodzakelijk dat de pro forma aanpassingen consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel. In de context van een bedrijfscombinatie bijvoorbeeld, omvat het opstellen van de pro forma financiële informatie op basis van de van toepassing zijnde criteria het overwegen van aangelegenheden zoals:

- de vraag of er verschillen bestaan tussen de grondslagen voor financiële verslaggeving van de overgenomen activiteit en die van de entiteit; en

[625] Standaard 3000, paragraaf 10.

- de vraag of de grondslagen voor financiële verslaggeving voor transacties uitgevoerd door de overgenomen activiteit, welke transacties de entiteit zelf nog niet eerder heeft verricht, grondslagen zijn die de entiteit voor dergelijke transacties zou hebben toegepast onder het voor haar van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, daarbij rekening houdend met de specifieke omstandigheden van de entiteit.

A16 Het overwegen van de geschiktheid van de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit kan in bepaalde omstandigheden ook noodzakelijk zijn. De entiteit kan bijvoorbeeld als onderdeel van de gebeurtenis of transactie voorstellen om voor de eerste keer complexe financiële instrumenten uit te geven. In dit geval kan het noodzakelijk zijn om het volgende te overwegen:

- of de verantwoordelijke partij gepaste grondslagen voor financiële verslaggeving heeft geselecteerd die dienen te worden gebruikt bij de administratieve verwerking van dergelijke financiële instrumenten onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
- of het op gepaste wijze dergelijke grondslagen heeft toegepast bij het opstellen van de pro forma financiële informatie.

Materialiteit (Zie Par. 16)

A17 Materialiteit met betrekking tot de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld, is niet afhankelijk van een enkele kwantitatieve maatstaf. In plaats daarvan is het afhankelijk van de omvang en aard van de weglating of de onjuiste toepassing van een element van het opstellen zoals in paragraaf A18 wordt beschreven, ongeacht of deze opzettelijk is. Oordeelsvorming over deze aspecten van omvang en aard zal, op zijn beurt, afhankelijk zijn van aangelegenheden zoals:

- de context van de gebeurtenis of transactie;
- het doel waarvoor de pro forma financiële informatie wordt opgesteld; en
- de gerelateerde omstandigheden van de opdracht.

De bepalende factor zou de omvang of de aard van de aangelegenheid kunnen zijn, of een combinatie van beiden.

A18 Het risico dat de pro forma financiële informatie wordt geacht niet te zijn opgesteld, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria, kan zich voordoen wanneer er assurance-informatie bestaat voor, bijvoorbeeld:

- het gebruik van een ongepaste bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie wordt ontleend;
- het op niet-correcte wijze ontlenen van niet-aangepaste financiële informatie aan een gepaste bron;
- met betrekking tot aanpassingen, het verkeerd toepassen van de grondslagen voor financiële verslaggeving of aanpassingen die niet voldoen aan het consistent zijn met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit;
- het niet maken van een aanpassing die door de van toepassing zijnde criteria is vereist;
- het maken van een aanpassing die niet overeenkomt met de van toepassing zijnde criteria;
- een rekenkundige of administratieve fout in de berekeningen binnen de pro forma financiële informatie;
- niet-adequate, incorrecte of weggelaten toelichtingen.

Het verwerven van inzicht in de wijze waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie heeft opgesteld en andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht (Zie Par. 17)

A19 De accountant kan dit inzicht verwerven middels een combinatie van werkzaamheden zoals:

- het verzoeken om inlichtingen bij de verantwoordelijke partij en overig personeel van de entiteit die/dat betrokken is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie;
- het verzoeken om informatie bij andere geschikte partijen zoals de met governance belaste personen en de adviseurs van de entiteit;
- het lezen van relevante ondersteunende documentatie zoals contracten of overeenkomsten;
- het lezen van notulen van vergaderingen van de met governance belaste personen.

Hoe de verantwoordelijke partij de pro financiële informatie heeft opgesteld (Zie Par. 17(b))

A20 De accountant kan inzicht verwerven in de wijze waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie heeft opgesteld door bijvoorbeeld het volgende in overweging te nemen:

- de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend;
- de stappen die door de verantwoordelijke partij worden genomen om:

- de niet-aangepaste financiële informatie aan de bron te ontlenen;
- de gepaste pro forma aanpassingen te identificeren, bijvoorbeeld de wijze waarop de verantwoordelijke partij de financiële informatie van de overgenomen activiteit heeft verkregen bij het opstellen van de pro forma financiële informatie.
- de competentie van de verantwoordelijke partij bij het opstellen van de pro forma financiële informatie;
- de aard en omvang van het toezicht door de verantwoordelijke partij op overig personeel van de entiteit dat betrokken is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie;
- de benadering van de verantwoordelijke partij voor het identificeren van gepaste toelichtingen om de pro forma financiële informatie te ondersteunen.

A21 Factoren die bij een bedrijfscombinatie of verkochte activiteit kunnen leiden tot complexiteit bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, zijn onder meer de allocatie van inkomsten, overheadkosten, en activa en verplichtingen over of tussen de relevante bedrijfsactiviteiten. Derhalve is het van belang dat de accountant inzicht heeft in de benadering en de criteria van de verantwoordelijke partij voor dergelijke allocaties en dat de verklarende toelichtingen die bij de pro forma financiële informatie horen deze aangelegenheden toelichten.

De aard van de entiteit en van elke overgenomen activiteit of verkochte activiteit (Zie Par. 17(c))

A22 Een overgenomen activiteit kan een entiteit met rechtspersoonlijkheid of een afzonderlijk identificeerbare activiteit zonder rechtspersoonlijkheid binnen een andere entiteit zijn zoals een divisie, branche of productlijn. Een verkochte activiteit kan een entiteit met rechtspersoonlijkheid zijn zoals een dochterbedrijf of joint venture of een afzonderlijk identificeerbare activiteit zonder rechtspersoonlijkheid binnen de entiteit zijn zoals een divisie, branche of productlijn.

A23 De accountant kan het gehele of een deel van het vereiste inzicht in de entiteit en elke overgenomen activiteit of verkochte activiteit en hun omgevingen hebben, indien de accountant hun financiële informatie heeft gecontroleerd of beoordeeld.

Relevante factoren op het gebied van de sector, wet- en regelgeving en overige externe factoren (Zie Par. 17(d))

A24 Relevante factoren op het gebied van de sector omvatten de omstandigheden van de sector zoals de concurrentie omgeving, relaties met leverancier en klanten en technologische ontwikkelingen. Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen zijn:
- de markt en concurrentie, met inbegrip van vraag, capaciteit en prijsconcurrentie;
- algemeen zakelijke handelswijzen binnen de sector;
- cyclische of seizoensgebonden activiteiten;
- de technologie met betrekking tot de producten van de entiteit.

A25 Relevante factoren op het gebied van wet- en regelgeving omvatten de wettelijke en regelgevende omgeving. Dit omvat, onder andere, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in overeenstemming waarmee de entiteit of, indien van toepassing, de overgenomen activiteit haar periodieke financiële informatie opstelt, en de wettelijke en politieke omgeving.
Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen zijn:
- praktijken inzake administratieve verwerking die specifiek zijn voor de sector;
- het kader voor wet- en regelgeving voor een gereguleerde sector;
- wet- en regelgeving die op significante wijze de activiteiten van de entiteit of, indien van toepassing, die van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit beïnvloeden, inclusief activiteiten van toezichthouders;
- belastingen;
- overheidsbeleid dat thans van invloed is op de bedrijfsactiviteiten van de entiteit of, indien van toepassing, die van de overgenomen activiteit of de verkochte activiteit, zoals monetaire politiek (met inbegrip van deviezencontrole) fiscale politiek, financiële stimulansen (bijvoorbeeld programma's voor overheidssteun) en beleid met betrekking tot heffingen en handelsbelemmeringen;
- milieu-eisen die van invloed zijn op de bedrijfsuitoefening en de sector van de entiteit of op die van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit.

A26 Voorbeelden van overige externe factoren die de entiteit en, indien van toepassing, de overgenomen activiteit of verkochte activiteit beïnvloeden die de accountant in overweging kan nemen, omvatten de algemene economische omstandigheden, rentevoeten en de beschikbaarheid van financiering, en de inflatie of valutaschommelingen.

Het verkrijgen van assurance-informatie over de geschiktheid van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend

Relevante factoren om in overweging te nemen (Zie Par. 14(a) en 18)

A27 Factoren die de geschiktheid van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend beïnvloeden, omvatten de vraag of er een controle- of een beoordelingsverklaring over de bron bestaat en de vraag of de bron:
- is toegestaan door de relevante wet- of regelgeving of specifiek wordt voorgeschreven, is toegestaan door de relevante effectenbeurs waarbij de prospectus moet worden geregistreerd, of als zodanig onder normale marktomstandigheden of -methoden wordt gebruikt;
- makkelijk te identificeren is;
- een redelijk startpunt voor het opstellen van de pro forma financiële informatie in de context van de gebeurtenis of transactie weergeeft, met inbegrip van de vraag of deze consistent is met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit en van een geschikte datum is of een geschikte verslagperiode beslaat.

A28 Een controle- of een beoordelingsverklaring over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend kan door een andere accountant zijn uitgebracht. In deze situatie is de noodzaak voor de accountant die onder deze Standaard rapporteert niet afgenomen:
- om inzicht te verkrijgen in de entiteit en haar administratieve en financiële verslaggevingspraktijken conform de vereisten van paragrafen 17(c) en (e): en
- dat hij zich ervan vergewist dat de bron waaraan de niet-aangepaste informatie is ontleend, passend is.

Geen controle- of beoordelingsverklaring over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend (Zie Par. 19)

A29 Indien er geen controle- of beoordelingsverklaring bestaat over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend, is het voor de accountant noodzakelijk dat hij werkzaamheden uitvoert met betrekking tot de geschiktheid van die bron. Factoren die de aard en omvang van deze werkzaamheden kunnen beïnvloeden omvatten bijvoorbeeld:
- de vraag of de accountant al eerder de historische financiële informatie van de entiteit heeft gecontroleerd of beoordeeld en de kennis van de accountant van de entiteit vanuit een dergelijk opdracht;
- hoe recent de historische financiële informatie van de entiteit is gecontroleerd of beoordeeld;
- de vraag of de financiële informatie van de entiteit onderhevig is aan de periodieke beoordeling door de accountant bijvoorbeeld in het kader van het voldoen aan deponeringsvereisten vanuit de regelgeving.

A30 De financiële overzichten van de entiteit voor de verslagperiode direct voorafgaand aan die van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie wordt ontleend zullen waarschijnlijk zijn gecontroleerd of beoordeeld, zelfs wanneer de bron waaraan de niet-aangepaste informatie is ontleend zelf niet gecontroleerd of beoordeeld is. De bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend kunnen bijvoorbeeld tussentijdse financiële overzichten zijn die niet zijn gecontroleerd of beoordeeld terwijl de financiële overzichten van de entiteit over het direct voorafgaande verslaggevingsjaar gecontroleerd kunnen zijn. In een dergelijk geval omvatten de werkzaamheden die de accountant uit kan voeren met betrekking tot de geschiktheid van de bron waaraan de niet-financiële informatie is ontleend, daarbij rekening houdend met de factoren in paragraaf A29, onder andere:
- bij de verantwoordelijke partij verzoeken om inlichtingen over:
  - het proces aan de hand waarvan de bron is opgesteld en de betrouwbaarheid van de daaraan ten grondslag liggende administratie waarmee de bron overeen is gekomen of overeen heeft gestemd;
  - de vraag of alle transacties zijn vastgelegd;
  - de vraag of de bron is opgesteld in overeenstemming met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit;
  - de vraag of er wijzigingen hebben plaatsgevonden in de grondslagen voor financiële verslaggeving ten opzichte van de meest recente gecontroleerde of beoordeelde verslagperiode en, zo ja, hoe er met dergelijke wijzigingen is omgegaan;
  - de inschatting van het risico dat de bron een afwijking van materieel belang kan bevatten die het resultaat is van fraude;
  - de invloed van de wijzigingen op de bedrijfsactiviteiten en werkzaamheden van de entiteit;
- indien de accountant de direct voorafgaande jaarlijkse of tussentijdse financiële informatie heeft gecontroleerd of beoordeeld, het in overweging nemen van de bevindingen van een dergelijke controle of beoordeling en of deze kunnen wijzen op problemen met het opstellen

van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend;
- het ondersteunen van de informatie die door de verantwoordelijke partij wordt verschaft als reactie op de verzoeken om informatie van de accountant wanneer de reacties inconsistent lijken te zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit of de omstandigheden van de opdracht;
- het vergelijken van de bron met de overeenkomende financiële informatie van de voorgaande verslagperiode en, naar gelang van toepassing, met de direct daaraan voorafgaande jaarlijkse of tussentijdse financiële informatie, en het bespreken van significante wijzigingen met de verantwoordelijke partij.

Historische financiële informatie van de entiteit die nog niet eerder is gecontroleerd of beoordeeld (Zie Par. 13(e))

A31 Anders dan in het geval van een entiteit die in het kader van de transactie gevormd is en waar niet eerder enige handelsactiviteit heeft plaatsgevonden, is het niet waarschijnlijk dat relevante wet- of regelgeving een entiteit toe zal staan een prospectus uit te brengen als haar historische financiële informatie nog niet eerder gecontroleerd of beoordeeld is.

Het verkrijgen van assurance-informatie over de geschiktheid van de pro forma aanpassingen

Identificatie van geschikte pro forma aanpassingen (Zie Par. 21)

A32 Op basis van het inzicht van de accountant, in de wijze waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie heeft opgesteld en in de andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht, kan de accountant assurance-informatie verkrijgen of de verantwoordelijke partij op gepaste wijze de noodzakelijke pro forma aanpassingen heeft geïdentificeerd middels een combinatie van werkzaamheden zoals:
- het evalueren van de redelijkheid van de benadering van de verantwoordelijke partij voor het identificeren van de geschikte pro forma aanpassingen, zoals de methode die wordt gebruikt bij het identificeren van geschikte allocaties van inkomsten, overhead kosten, activa en verplichtingen onder de relevante bedrijfsactiviteiten;
- het verzoeken om inlichtingen bij relevante partijen binnen een overgenomen activiteit met betrekking tot de benadering voor het halen van de financiële informatie van de overgenomen activiteit;
- het evalueren van specifieke aspecten van de relevante contracten, overeenkomsten of overige documenten;
- het verzoeken om inlichtingen bij de adviseurs van de entiteit met betrekking tot specifieke aspecten van de gebeurtenis of transactie en daaraan gerelateerde contracten en overeenkomsten die relevant zijn voor het identificeren van geschikte aanpassingen;
- het evalueren van relevante analyses en werkdocumenten die door de verantwoordelijke partij en overig personeel van de entiteit dat betrokken is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie zijn opgesteld;
- het verkrijgen van assurance-informatie van het toezicht van de verantwoordelijke partij op het overig personeel van de entiteit dat betrokken is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie;
- het uitvoeren van cijferanalyses.

Onderbouwende feiten voor financiële informatie van elke overgenomen activiteit of verkochte activiteit die in de pro forma aanpassingen is opgenomen (Zie Par. 22(b))

Financiële informatie van een verkochte activiteit

A33 In het geval van een verkochte activiteit zal de financiële informatie van de verkochte activiteit worden afgeleid van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend, die vaak zal worden gecontroleerd of beoordeeld. De bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend zal derhalve voor de accountant een basis verschaffen om te bepalen of de financiële informatie van de verkochte activiteit met feiten gestaafd kan worden. In een dergelijk geval valt onder te overwegen aangelegenheden bijvoorbeeld of de toerekening van inkomsten en uitgaven aan de verkochte activiteit die op geconsolideerd niveau vast is gelegd, op gepaste wijze in de pro forma aanpassingen is weergegeven.

A34 Indien de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend niet gecontroleerd of beoordeeld is, kan de accountant bij het bepalen van de vraag of de financiële informatie van de verkochte activiteit met feiten kan worden onderbouwd refereren aan leidraden in paragrafen A29 en A30.

Financiële informatie van de overgenomen activiteit

A35 De bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend kan gecontroleerd of beoordeeld zijn. Indien de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend door de accountant is gecontroleerd of beoordeeld, zal de financiële informatie van de overgenomen activiteit, rekening houdend met implicaties die voortkomen uit de omstandigheden die in paragraaf 23 worden behandeld, met feiten onderbouwd kunnen worden.

A36 De bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend kan door een andere accountant gecontroleerd of beoordeeld zijn. In deze situatie is de noodzaak niet afgenomen voor de accountant die onder deze Standaard rapporteert om inzicht te verkrijgen in de overgenomen activiteit en haar administratieve en financiële verslaggevingspraktijken conform de vereisten van paragrafen 17(c) en (e), en dat hij zich ervan vergewist dat de b de financiële informatie van de overgenomen activiteit met feiten onderbouwd kan worden.

A37 Wanneer de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend niet gecontroleerd of beoordeeld is, is het voor de accountant noodzakelijk om werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de geschiktheid van die bron. Factoren die de aard en omvang van deze werkzaamheden kunnen beïnvloeden omvatten bijvoorbeeld:

- de vraag of de accountant al eerder de historische financiële informatie van de overgenomen activiteit heeft gecontroleerd of beoordeeld en de kennis van de accountant over de overgenomen activiteit vanuit een dergelijke opdracht;
- hoe recent de historische financiële informatie van de overgenomen activiteit is gecontroleerd of beoordeeld;
- de vraag of de financiële informatie van de overgenomen activiteit onderhevig is aan de periodieke beoordeling door de accountant bijvoorbeeld in het kader van de het voldoen aan deponeringsvereisten vanuit de regelgeving.

A38 De financiële overzichten van de overgenomen activiteit voor de verslagperiode direct voorafgaand aan die van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend zullen vaak zijn gecontroleerd of beoordeeld, zelfs wanneer de bron waaraan de niet-aangepaste informatie is ontleend zelf niet is gecontroleerd of beoordeeld. In een dergelijk geval omvatten de werkzaamheden die de accountant uit kan voeren, met betrekking tot de vraag of de financiële informatie van de overgenomen activiteit met feiten te onderbouwen is, daarbij rekening houdend met de factoren in paragraaf A37, onder andere:

- het verzoeken om inlichtingen bij het management van de overgenomen activiteit over:
  - het proces aan de hand waarvan de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend, is opgesteld en de betrouwbaarheid van de daaraan ten grondslag liggende administratie waarmee de bron overeen is gekomen of overeen heeft gestemd;
  - de vraag of alle transacties zijn vastgelegd;
  - de vraag of de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend in overeenstemming met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de overgenomen activiteit is opgesteld;
  - de vraag of er wijzigingen hebben plaatsgevonden in de grondslagen voor financiële verslaggeving van de meest recente gecontroleerde of beoordeelde verslagperiode en, zo ja, hoe er met dergelijke wijzigingen is omgegaan;
  - de inschatting van het risico dat de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend een afwijking van materieel belang bevat die het resultaat is van fraude;
  - de invloed van de wijzigingen op de bedrijfsactiviteiten en werkzaamheden van de overgenomen activiteit;
- indien de accountant de direct voorafgaande jaarlijkse of tussentijdse financiële informatie heeft gecontroleerd of beoordeeld, daarbij de bevindingen van een dergelijke controle of beoordeling in overweging nemend en of deze kunnen wijzen op problemen met het opstellen van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend;
- het bevestigen van de informatie die door het management van de overgenomen activiteit wordt verschaft als reactie op de verzoeken om inlichtingen van de accountant wanneer de reacties inconsistent lijken te zijn met het inzicht van de accountant in de overgenomen activiteit of de omstandigheden van de opdracht;
- het vergelijken van de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend met de overeenkomende financiële informatie van de voorgaande verslagperiode en, naar gelang van toepassing, met de direct daaraan voorafgaande jaarlijkse of tussentijdse financiële informatie, en het bespreken van significante wijzigingen met het management van de overgenomen activiteit.

Een aangepast controleoordeel of een aangepaste beoordelingsconclusie of paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden met betrekking tot de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend of de bron waaraan de informatie van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit is ontleend

Potentiële consequentie (Zie Par. 23(a))

A39 Niet alle aangepaste controleoordelen, beoordelingsconclusies of paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden met betrekking tot óf de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend óf de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit is ontleend kunnen bepalen of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria kan worden opgesteld. Een controleoordeel met beperking kan bijvoorbeeld over de financiële overzichten van de entiteit tot uitdrukking zijn gebracht vanwege het ontbreken van de toelichting van beloning voor de met governance belaste personen zoals op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is vereist. Indien dit het geval is en deze financiële overzichten als de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend worden gebruikt, kan een dergelijke beperking geen gevolgen hebben voor de vraag of de balansen en de winst- en verliesrekeningen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria kunnen worden opgesteld.

Verdere gepaste actie (Zie Par. 23(b) en 24)

A40 Verdere gepaste actie die de accountant kan ondernemen omvat bijvoorbeeld:
- met betrekking tot de vereiste in paragraaf 23(b):
  - het bespreken van de aangelegenheid met de verantwoordelijke partij;
  - indien mogelijk onder relevante wet- of regelgeving, het verwijzen in het assurance-rapport naar het controleoordeel met beperking, de beoordelingsconclusie, of de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden indien, naar het professioneel oordeel van de accountant, de aangelegenheid voldoende relevant en belangrijk is voor het inzicht van de gebruikers van de pro forma financiële informatie;
- met betrekking tot de vereiste in paragraaf 24, het aanpassen van het oordeel van de accountant waar dit mogelijk is onder wet- of regelgeving;
- het niet verstrekken van de verklaring of het teruggeven van de opdracht, waar dit mogelijk is onder relevante wet- of regelgeving;
- het inwinnen van juridisch advies.

Het evalueren van de presentatie van de pro forma financiële informatie

Het vermijden om te worden geassocieerd met misleidende financiële informatie (Zie Par. 26(b))

A41 De VGBA vereist dat een accountant niet bewust wordt geassocieerd met rapportages, aangiften, communicaties of overige informatie waarvan de accountant veronderstelt dat deze:[626]
a. materieel onjuist of misleidend is;
b. op onzorgvuldige wijze is verstrekt; of
c. niet volledig is of een verkeerde indruk wekt als gevolg waarvan de bewering als misleidend kan worden ervaren.

Toelichtingen die bij de pro forma financiële informatie horen (Zie Par. 14(c) en 26(c))

A42 Passende toelichtingen kunnen aangelegenheden omvatten zoals:
- de aard en het doel van de pro forma financiële informatie, met inbegrip van de aard van de gebeurtenis of transactie, en de datum waarop wordt aangenomen dat een dergelijke gebeurtenis heeft plaatsgevonden of de transactie is aangegaan;
- de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend en de vraag of er wel of geen controle- of beoordelingsverklaring over een dergelijke bron is gepubliceerd;
- de pro forma aanpassingen, met inbegrip van een beschrijving en verklaring van iedere aanpassing. Dit omvat, in het geval van financiële informatie van een overgenomen activiteit of verkochte activiteit, de bron waaraan dergelijke informatie is ontleend en de vraag of er wel of geen controle- of beoordelingsverklaring over een dergelijke bron is gepubliceerd;
- indien niet publiekelijk beschikbaar, een beschrijving van de van toepassing zijnde criteria op basis waarvan de pro forma financiële informatie is opgesteld;

[626] VGBA, artikel 9.

- een vermelding die erop neerkomt dat de pro forma financiële informatie alleen is opgesteld ter illustratie en dat, vanwege de aard ervan, deze niet de financiële positie, financiële prestatie of kasstromen van de entiteit weergeeft.

Relevante wet- of regelgeving kan deze of andere specifieke toelichtingen vereisen.

Het in overweging nemen van significante gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode (Zie Par. 26(d))

A43 Aangezien de accountant niet rapporteert over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend, is van de accountant niet vereist om werkzaamheden uit te voeren om gebeurtenissen na de datum van de bron te identificeren die een aanpassing van, of toelichting in, een dergelijke bron vereisen. Niettemin is het voor de accountant noodzakelijk om te overwegen of er eventuele significante gebeurtenissen na de datum van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend onder de aandacht van de accountant zijn gekomen die een verwijzing naar of toelichting in de verklarende toelichtingen voor de pro forma financiële informatie vereisen om te voorkomen dat de laatste misleidend is. Een dergelijke overweging is gebaseerd op het uitvoeren van werkzaamheden onder deze Standaard of op de kennis van de entiteit en de omstandigheden van de opdracht van de accountant. Na de datum van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend kan de entiteit bijvoorbeeld een kapitaaltransactie zijn aangegaan die betrekking heeft op de omzetting van haar converteerbare schuld in eigen vermogen, waarvan het niet-toelichten erin zou kunnen resulteren dat de pro forma financiële informatie misleidend is.

Inconsistentie met overige informatie die van materieel belang is (Zie Par. 27)

A44 Verdere passende actie die de accountant kan ondernemen indien de verantwoordelijke partij weigert om de pro forma financiële informatie of de overige informatie op juiste wijze te herzien omvat bijvoorbeeld:

- indien dat onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is:
  - het beschrijven van de inconsistentie die van materieel belang is in het assurance-rapport;
  - het aanpassen van het oordeel van de accountant;
  - het niet verstrekken van de verklaring of het teruggeven van de opdracht;
- juridisch advies inwinnen.

Schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 28(a))

A45 In bepaalde omstandigheden kunnen de soorten van betrokken transacties van de verantwoordelijke partij vereisen dat deze de grondslagen voor financiële verslaggeving voor de pro forma aanpassingen selecteert die de entiteit niet eerder heeft hoeven verwoorden omdat deze geen dergelijke transacties was aangegaan. In een dergelijk geval kan de accountant de verantwoordelijke partij verzoeken om de schriftelijke bevestigingen uit te breiden teneinde op te nemen dat de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving bestaan uit de door de entiteit aangenomen grondslagen voor die soorten transacties.

Het vormen van het oordeel

Zekerheid over verdere aangelegenheden die op grond van relevante wet- of regelgeving zijn vereist (Zie Par. 29)

A46 Relevante wet- of regelgeving kan van de accountant vereisen om een oordeel tot uitdrukking te brengen over aangelegenheden anders dan de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld. In sommige van deze omstandigheden hoeft het voor de accountant niet noodzakelijk te zijn om aanvullende werkzaamheden uit te voeren. De relevante wet- of regelgeving kan bijvoorbeeld vereisen dat de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt of de basis waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie heeft opgesteld consistent is met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit. Het naleven van de vereisten in paragrafen 18 en 22(c) van deze Standaard verschaft een basis voor het uitdrukken van een dergelijk oordeel.

A47 In andere gevallen kan het nodig zijn dat de accountant aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert. De aard en omvang van dergelijke aanvullende werkzaamheden zal verschillen afhankelijk van de aard van andere aangelegenheden aan de hand waarvan de relevante wet- of regelgeving van de accountant vereist om een oordeel tot uitdrukking te brengen.

Vermelding van de verantwoordelijkheid van de accountant voor de verklaring

A48 De relevante wet- of regelgeving kan van de accountant vereisen om in het assurance-rapport een expliciete vermelding op te nemen die de verantwoordelijkheid van de accountant voor de verklaring veronderstelt of bevestigt. Het opnemen van een dergelijke wettelijke of regelgevende vermelding in het assurance-rapport is niet in strijd met de vereisten van deze Standaard.

Het toelichten van de van toepassing zijnde criteria (Zie Par. 30)

A49 De verantwoordelijke partij hoeft in de verklarende toelichtingen die bij de pro forma financiële informatie horen niet de criteria te herhalen die door de relevante wet- of regelgeving zijn voorgeschreven of die zijn uitgevaardigd door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization). Dergelijke criteria zullen als onderdeel van het verslaggevingsregime openbaar worden gemaakt en zijn derhalve impliciet aanwezig in het opstellen van de pro forma financiële informatie van de verantwoordelijke partij.

A50 Indien de verantwoordelijke partij specifieke criteria heeft ontwikkeld is het noodzakelijk dat die criteria worden toegelicht zodat gebruikers een goed begrip kunnen krijgen van de wijze waarop de pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij is opgesteld.

Het opstellen van het assurance-rapport

Titel (Zie Par. 35(a))

A51 Een titel die aangeeft dat de rapportage een rapportage van een onafhankelijke accountant betreft, zoals *Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen* bevestigt dat de accountant alle relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid heeft nageleefd zoals dat door Standaard 3000 is vereist.[627] Dit onderscheidt de rapportage van de onafhankelijke accountant van de rapportages die door anderen worden uitgebracht.

Geadresseerde(n) (Zie Par. 35(b))

A52 De relevante wet- of regelgeving kan de geadresseerde(n) in de rapportage specificeren. Anders kan de accountant met de entiteit overeen komen wie de geadresseerde(n) zal/zullen zijn als onderdeel van de voorwaarden van de opdracht.

Inleidende paragrafen (Zie Par. 35(c))

A53 Waar de pro forma financiële informatie in een prospectus zal worden opgenomen die andere informatie bevat, kan de accountant overwegen, indien de vorm van de presentatie dit toestaat, een verwijzing op te nemen die de sectie identificeert waar de pro forma financiële informatie wordt gepresenteerd. Dit ondersteunt de gebruikers om de pro forma financiële informatie waaraan het assurance-rapport is gerelateerd te identificeren.

Oordeel (Zie Par. 13(c) en 35(h))

A54 De vraag of de zin ‘pro forma financiële informatie is, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de [van toepassing zijnde criteria] opgesteld’, of de zin ‘pro forma is naar behoren opgesteld, op basis van de vermelde grondslagen’ wordt gebruikt om in een willekeurig rechtsgebied een oordeel tot uitdrukking te brengen, wordt bepaald door de wet- of regelgeving die de verslaggeving over pro forma financiële informatie in dat rechtsgebied regelt of door algemeen aanvaard gebruik in dat rechtsgebied.

A55 De relevante wet- of regelgeving in sommige rechtsgebieden kan de bewoordingen van het oordeel van de accountant voorschrijven in termen die anders zijn dan die hierboven staan gespecificeerd.[628] Waar dit het geval is, kan het voor de accountant noodzakelijk zijn dat hij oordeelsvorming toepast om te bepalen of het uitvoeren van de werkzaamheden die in deze Standaard uiteen zijn gezet de accountant in staat zouden stellen om het oordeel tot uitdrukking te brengen in de bewoordingen die door wet- of regelgeving zijn voorgeschreven, of dat er verdere werkzaamheden nodig zouden zijn.

---

[627] Standaard 3000, paragraaf 4.

[628] Een voorbeeld van specifieke regelgeving is de *EC Prospectus Verordening*. Deze vereist expliciet een dubbele conclusie. In het door onafhankelijke accountants opgestelde assurance-rapport moet worden vermeld dat, naar hun oordeel:

- de pro forma financiële informatie naar behoren is opgesteld op basis van de vermelde grondslagen;
- deze grondslagen in overeenstemming zijn met de door de uitgevende instelling gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving.



A56 Wanneer de accountant concludeert dat het uitvoeren van de werkzaamheden die in deze Standaard uiteen zijn gezet voldoende zou zijn om de accountant in staat te stellen het oordeel tot uitdrukking te brengen in de bewoordingen die op grond van wet- of regelgeving zijn voorgeschreven, kan het passend zijn om die bewoordingen als equivalent te beschouwen aan de twee alternatieve bewoordingen van het oordeel dat in deze Standaard gespecificeerd wordt.

Voorbeeld van een rapportage (Zie Par. 35)

A57 Voor een assurance-rapport met een goedkeurend oordeel wordt verwezen naar HRA deel 3.

Bijlage: Voorbeeld van een assurance-rapport met een goedkeurend oordeel

Voor een assurance-rapport met een goedkeurend oordeel wordt verwezen naar HRA deel 3.

3810N Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard (Zie Par. A1 en A2)

1 Deze Standaard ondersteunt de accountant bij het uitvoeren van een assurance-opdracht inzake een maatschappelijk verslag. Deze Standaard is van toepassing op zowel assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen die zijn gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid (kortheidshalve: een controleopdracht) als op assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen die zijn gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid (kortheidshalve: een beoordelingsopdracht). Een mengvorm van beide soorten opdrachten is eveneens aanvaardbaar. In het laatste geval dient een duidelijke identificatie van de beide delen plaats te vinden.
Aangezien deze Standaard van toepassing is op zowel controleopdrachten als beoordelingsopdrachten is, indien noodzakelijk, in de paragrafen expliciet de verschillen tussen de vereisten en de toelichting daarop weergegeven.

2 Het doel van een assurance-opdracht inzake een maatschappelijk verslag is dat een accountant onderzoekt of de informatie in het maatschappelijk verslag voldoet aan de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria. De optiek van de beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag staat bij dit soort assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen centraal.

Doelstelling

3 De doelstelling van de accountant is het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor zijn conclusie dat het maatschappelijk verslag een betrouwbare en toereikende weergave vormt van het beleid van de verslaggevende entiteit ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit op dat gebied in een verslagperiode.

Definities

4 In deze Standaard wordt verstaan onder: (Zie Par. A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9 en A10)
- *Externe materiedeskundige:* een materiedeskundige van buiten de eigen entiteit.
- *Beoogde (groepen van) gebruikers:* de belanghebbenden bij de gedragingen van de entiteit en de inhoud van het maatschappelijk verslag van die entiteit.
- *Gerechtvaardigde informatiebehoeften:* de informatie die door representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers(groepen) kan worden verlangd op grond van wetten, algemeen aanvaarde verslaggevingsrichtlijnen, jurisprudentie of afspraken die tussen de verslaggevende entiteit en beoogde gebruikers(groepen) zijn gemaakt.
- *Maatschappelijk verslag*[629]*:* een publicatie over een verslagperiode waarin een verslaggevende entiteit beoogde gebruikers informeert en verantwoording aflegt over het beleid van de verslaggevende entiteit ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit op dat gebied.
- *Verslaggevende entiteit:* een entiteit die verantwoordelijk is voor het opstellen en het openbaar maken van een maatschappelijk verslag en die een assurance-opdracht verstrekt aan een accountant met betrekking tot het maatschappelijk verslag.
- *Verslaggevingscriteria:* de verslaggevingscriteria zijn de benchmarks die worden gebruikt voor het evalueren of toetsen van het maatschappelijk verslag, waaronder, voor zover van belang die voor de beginselen die door de verslaggevende entiteit bij het opstellen daarvan in acht worden genomen.

[629] In de praktijk wordt een maatschappelijk verslag ook wel een duurzaamheidsverslag genoemd, Corporate Responsibility Report, Sustainability Report of Triple Bottom Line Report. In navolging van de Handreiking van de RJ hanteert deze Standaard de term ‘maatschappelijk verslag’. De publicatie van het maatschappelijk verslag kan op verschillende manieren plaatsvinden. Deze Standaard gaat ervan uit dat dit gebeurt als een zelfstandige leesbare verantwoording (een *‘stand alone’* verslag). Indien publicatie op een andere wijze volgens algemeen aanvaarde criteria plaatsvindt zijn de aanwijzingen naar analogie toepasbaar.

Vereisten

Algemeen en opdrachtaanvaarding

Opdrachtbevestiging (Zie: Par. A11, A12, A13, A14, A15, A16 en A17)

5 Voorafgaand aan het aanvaarden van de assurance-opdracht dient de accountant vast te stellen dat:
a. hij onafhankelijk van de opdrachtgever is;
b. de opdracht rationeel is;
c. hij voldoet aan de vereisten van deskundigheid met betrekking tot de opdracht;
d. de verwachting gerechtvaardigd is dat het bestuur van de verslaggevende entiteit integer is;
e. de verwachting gerechtvaardigd is dat de door de verslaggevende entiteit gehanteerde verslaggevingscriteria toepasbaar ('suitable') zijn;
f. de verwachting gerechtvaardigd is dat toereikende assurance-informatie kan worden verkregen voor het doel van de opdracht.

6 De accountant dient de assurance-opdracht zowel te richten op de juistheid als op de volledigheid van de in het maatschappelijk verslag opgenomen informatie. Het is de accountant toegestaan beperkingen die betrekking kunnen hebben op de aspecten juistheid en/of volledigheid te aanvaarden. Deze beperkingen dienen in het verslag te zijn toegelicht en kunnen betrekking hebben op beperkingen in het verslag dan wel in het onderzoek.

7 De accountant dient bij het aanvaarden van de opdracht met het bestuur van de verslaggevende entiteit afspraken te maken over de wijze waarop zal worden gehandeld indien negatieve bevindingen uit het onderzoek naar voren komen.

8 Indien een opdrachtgever een controleopdracht tijdens de uitvoering ervan wil wijzigen in een beoordelingsopdracht dient de accountant na te gaan of de redenen daarvoor acceptabel en rationeel zijn. Het is de accountant niet toegestaan een dergelijke wijziging te accepteren wanneer deze is bedoeld om een negatieve conclusie of een onthouding van een conclusie te voorkomen.

9 De accountant dient zodanige maatregelen te treffen dat hij de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de uitvoering van het onderzoek kan dragen. Indien hij externe materiedeskundigen inschakelt, dient hij dit in de schriftelijke opdrachtbevestiging vast te leggen. De ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant komt tot uitdrukking in het door hem ondertekenen van het assurance-rapport. Indien hij interne materiedeskundigen inschakelt, kunnen deze met de accountant het assurance-rapport mede ondertekenen.

10 **De accountant dient in de opdrachtbevestiging vast te leggen dat hij alle relevante bevindingen, die voor het bestuur van de verslaggevende entiteit respectievelijk de organen belast met governance van belang zijn, tijdig schriftelijk aan de betrokkenen rapporteert.**

11 **De accountant dient in de opdrachtbevestiging vast te leggen dat hij bij aanwijzingen van fraude volgens de geldende regelgeving voor accountants zal handelen.**

Beoordelen van de verslaggevingscriteria (Zie Par. A18, A19, A20, A21, A22, A23 en A24)

12 De accountant dient te beoordelen of de door de bestuur van de entiteit gekozen algemeen aanvaarde en specifiek ontwikkelde verslaggevingscriteria toepasbaar zijn. Indien de keuzes van de criteria naar zijn oordeel niet of niet in voldoende mate toepasbaar zijn, dient hij de opdracht niet te aanvaarden dan wel dit in het assurance-rapport te vermelden.

13 De accountant dient het besluitingvormingsproces van het bestuur van de entiteit omtrent de keuze van de informatie en de diepgang ervan in het verslag (verslaggevingsmaterialiteit) te beoordelen en minimaal vast te stellen dat het verslag niet misleidend is of kan zijn als gevolg van onder- of overbelichting van bepaalde groepen van beoogde gebruikers en/of onderwerpen en/of informatie over deze onderwerpen en dat wordt voldaan aan de gerchtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruikers.

Deskundigheid (Zie Par. A25)

14 De accountant dan wel het assurance-team dient te beschikken over de voor het uitvoeren van de assurance-opdracht benodigde deskundigheid, te weten kennis, ervaring en vaardigheden in de volgende gebieden:
a. 'controle';
b. 'materie inzake het onderzoeksobject';
c. management- en informatiesystemen;
d. externe verslaggeving en verslaggevingsrichtlijnen en relevante maatschappelijke en politieke 'issues'.

15 De accountant dient een assurance team met voldoende ervaring en vaardigheden op de hiervoor genoemde kennisgebieden samen te stellen, dat in staat is de vereiste assurance-informatie te identificeren en te verzamelen. Het assurance-team kan multidisciplinair zijn met daarin opgeno-

men personen uit andere beroepsgroepen (materiedeskundigen). De accountant dient een zodanig inzicht in de relevante onderwerpen van het maatschappelijk verslag te hebben dat hij zijn verantwoordelijkheid als leider van een assurance team kan dragen.

Samenwerken met externe materiedeskundigen (Zie Par. A26 en A27)

16 Indien de accountant gebruik maakt van een externe materiedeskundige dient hij te handelen conform Standaard 620, 'Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige'.

17 Indien de accountant gebruik maakt van een externe materiedeskundige dient hij met hem overeen te komen dat zij met elkaar over de planning en uitvoering van de opdracht overleggen en dat de materiedeskundige zijn bevindingen schriftelijk aan de accountant rapporteert. De accountant dient de werkzaamheden van de materiedeskundige en de uitkomsten daarvan te beoordelen.

Samenwerken met de interne accountantsfunctie

18 Indien de accountant gebruik maakt van een bij de verslaggevende entiteit functionerende interne accountant dient hij te handelen conform Standaard 610, 'Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne accountants'.

Risicoanalyse (Zie Par. A28, A29, A30, A31, A32, A33, A34 en A35)

19 De accountant dient een goed inzicht te verkrijgen in de branche waarin de verslaggevende entiteit werkzaam is en in de kenmerken van de entiteit zelf, inclusief de belangrijke bedrijfsrisico's met betrekking tot het maatschappelijk verantwoord ondernemen en de verslaggeving daaromtrent.

20 De accountant dient een goed inzicht te verkrijgen in de corporate governance, de interne beheersingsomgeving en de beheersingsactiviteiten. Hij dient een zodanig inzicht in de interne beheersingsomgeving te verkrijgen dat dit voldoende is om de integriteit van het bestuur, de toezichthouders en de uitvoerende functionarissen in de entiteit vast te kunnen stellen, alsmede van de houding van organen die zijn belast met governance waaromtrent in het maatschappelijk verslag verantwoording wordt afgelegd.

21 De accountant dient een inschatting van het inherente risico en het interne beheersingsrisico van de verslaggevende entiteit te maken, die is gericht op de factoren die van materieel belang kunnen zijn voor de inhoud van het maatschappelijk verslag.

Systeemgerichte werkzaamheden (Zie Par. A36, A37, A38, A39, A40, A41, A42 en)

22 De accountant dient te beoordelen of de relevante informatiesystemen aan de daaraan te stellen eisen voldoen. Indien zij daaraan niet voldoen, dient hij na te gaan of hij door het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden in staat is toereikende assurance-informatie te verkrijgen. Indien dat niet het geval is, dient hij na te gaan wat daarvan de invloed op zijn assurance-rapport is.

23 *Controleopdrachten*: Indien de accountant op de interne beheersingsmaatregelen kan en wil steunen, dient hij de effectiviteit van de werking daarvan vast te stellen.
Beoordelingsopdrachten: De toetsing van de effectiviteit van de werking van de interne beheersingsmaatregelen behoort niet tot de werkzaamheden van een beoordelingsopdracht.

Gegevensgerichte werkzaamheden (Zie Par. A44, A45 en A46)

24 Ongeacht het vastgestelde niveau van inherent risico en intern beheersingsrisico dient de accountant bepaalde gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren:
1. *Controleopdrachten*: Hierbij worden voornamelijk de volgende typen van werkzaamheden onderscheiden:
   a. het inwinnen van inlichtingen;
   b. Cijferanalyse (cijferbeoordelingen en verbandcontroles);
   c. verificatie van informatie met documenten en andere primaire bronnen van assurance-informatie;
   d. detailcontroles.
   De accountant bepaalt de omvang en de tijdsfasering van deze maatregelen op basis van verkregen inzicht in de systemen en zijn vakkundige oordeelsvorming.
2. *Beoordelingsopdrachten*: Hierbij worden voornamelijk de volgende typen van werkzaamheden onderscheiden:
   a. het inwinnen van inlichtingen;
   b. cijferanalyse (cijferbeoordelingen en verbandcontroles);
   c. afstemmen van informatie met documenten.
   Indien de accountant redenen heeft aan te nemen dat de informatie waarop de beoordeling

zich richt onjuistheden van materieel belang bevat, dient hij die aanvullende werkzaamheden te verrichten die voor het vormen van zijn vakkundige oordeelsvorming noodzakelijk zijn.

Totaalbeeld maatschappelijk verslag (Zie Par. A47)

25 De accountant dient het totaalbeeld van het maatschappelijk verslag te evalueren. Daarbij dient hij in ieder geval vast te stellen dat de verstrekte informatie niet misleidend is, het verslag qua inhoud evenwichtig is en de behandelde onderwerpen duidelijk en toereikend zijn toegelicht.

Bijzonderheden voor multi-locaties (Zie Par. A48 en A49)

26 Voor de planning en de uitvoering van de werkzaamheden voor multi-locatie-organisaties dient de accountant te overwegen onderscheid aan te brengen tussen de relevantie van groepsonderdelen en locaties op basis van hun aard of omvang en/of hun specifieke risico's.

Verkrijgen van aanvullende assurance-informatie (Zie Par. A50)

27 De accountant dient een schriftelijke mededeling van het bestuur te verkrijgen waarin deze haar verantwoordelijkheid voor de inhoud van het maatschappelijk verslag bevestigt en verklaart dat zij het verslaggevingsbeleid van de entiteit en de gehanteerde criteria toereikend acht en dat alle informatie die naar haar mening van materieel belang is voor de beoogde gebruikers in het verslag is opgenomen.

28 Indien de entiteit over een Raad van Commissarissen beschikt, dient de accountant in het gesprek met deze Raad te vragen naar haar visie inzake het verslaggevingsbeleid van de entiteit, de gehanteerde verslaggevingscriteria en de toereikendheid van het maatschappelijk verslag als geheel.

29 Indien het bestuur van de verslaggevende entiteit weigert een schriftelijke mededeling af te geven dan wel de Raad van Commissarissen weigert een gesprek met de accountant aan te gaan aangaande het maatschappelijk verslag, dient de accountant de consequenties hiervan voor de strekking van zijn conclusie na te gaan.

30 De accountant dient vast te stellen dat in het maatschappelijk verslag duidelijk is aangegeven welke onderdelen van het maatschappelijk verslag zijn gecontroleerd, welke zijn beoordeeld en welke buiten de opdracht zijn gebleven.

31 De accountant dient alle informatie die gelijktijdig met het maatschappelijk verslag openbaar wordt gemaakt kritisch te lezen. Hierbij dient hij vast te stellen dat deze informatie niet in tegenspraak is met het maatschappelijk verslag.

Documentatie

32 De accountant dient alle belangrijke overwegingen en beslissingen voor het accepteren van de opdracht, het eventueel wijzigen van de opdracht, het plannen van de werkzaamheden en zijn bevindingen die zijn verkregen bij de uitvoering van die werkzaamheden in zijn dossier vast te leggen conform Standaard 230, 'Controledocumentatie'.

Het assurance-rapport (Zie Par. A51, A52, A53, A54, A55, A56, A57, A58, A59, A60, A61, A62, A63, A64, A65, A66 en A67)

33 De accountant dient aan te geven welke onderdelen van het maatschappelijk verslag zijn gecontroleerd, welke zijn beoordeeld en welke buiten de opdracht zijn gebleven. Het assurance-rapport dient een aantal verplichte basiselementen te bevatten.

34 Indien er sprake is van een beperking in het onderzoek dan wel in het verslag, dient de accountant dit in zijn assurance-rapport tot uitdrukking te brengen, en te verwijzen naar de in het maatschappelijk verslag opgenomen motivering van het bestuur van de entiteit.

35 Indien de accountant in de loop van de uitvoering van de opdracht tot de conclusie komt dat hij de gehanteerde verslaggevingscriteria niet toepasbaar acht, dient hij dit in zijn assurance-rapport tot uitdrukking te brengen.

36 Indien de accountant in het assurance-rapport melding maakt van de inschakeling van externe materiedeskundigen dan dient hij daaraan toe te voegen dat hij de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de gehele opdracht draagt.

37 Bij een beoordelingsopdracht dient de accountant aan te gegeven dat de werkzaamheden beperkter zijn dan die bij een controleopdracht, waardoor bij dit onderzoek door hem minder zekerheid wordt gezocht en verkregen dan bij een controleopdracht.

38 Bij een combinatie van een controle- en een beoordelingsopdracht mag geen alomvattende conclusie worden geformuleerd.

Specifieke aspecten publieke sector

39 Indien een assurance-opdracht wordt uitgevoerd door accountants die niet onafhankelijk zijn van de entiteit waarvoor zij de opdracht uitvoeren (interne accountants of accountants in de publieke sector), dient de accountant deze Standaard toe te passen met een speciale verwijzing naar de aanwijzingen in de voetnoten 2 en 4 van Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie*.

Toepassingsgerichte aanwijzingen

Het maatschappelijk verslag (Zie Par. 1 en 2)

A1 Deze standaard kent parallellen met en verschillen ten opzichte van de controle van historische financiële informatie. Deze verschillen hebben vooral betrekking op de volgende zaken:

a. De kwantitatieve informatie waarover in een maatschappelijk verslag wordt gerapporteerd wordt veelal niet gemeten in uniforme (geld)eenheden maar in eenheden die onafhankelijk van elkaar zijn (bijvoorbeeld performance-indicatoren over de emissie van kooldioxide en performance-indicatoren over het screenen van leveranciers en contractors ten aanzien van hun eerbiediging van de mensenrechten).
b. De kwantitatieve informatie waarover in een maatschappelijk verslag wordt gerapporteerd is meestal niet te ontlenen aan een sluitend registratiesysteem. Het systeem van dubbel boekhouden dat in verschillende opzichten bepalend is voor de aanpak van de controle van historische financiële informatie ontbreekt hierbij vaak. Een sluitende waardekringloop is veelal niet aanwezig en de registraties zijn dikwijls ‘stand-alone’.
c. Naast de kwantitatieve informatie is de kwalitatieve informatie (bijvoorbeeld beleid en management) van minstens even groot belang
d. Niet voor alle onderwerpen die in een maatschappelijk verslag aan de orde worden gesteld, bestaan interne systemen voor risicobeheersing en informatieverzameling die vergelijkbaar zijn met die voor historische financiële informatie. Eventueel aanwezige systemen voor risicobeheersing en informatieverzameling bevatten veelal minder waarborgen voor volledigheid en juistheid dan een systeem voor de historische financiële verslaggeving.
e. Een maatschappelijk verslag is gericht op een aanzienlijk bredere en minder homogene groep van beoogde gebruikers dan de historische financiële informatie. De beoogde gebruikers(groepen) van een maatschappelijk verslag kunnen onderling sterk verschillende gebruiksdoelen en verwachtingen ten aanzien van de omvang en de diepgang van de te ontvangen gerechtvaardigde informatiebehoefte hebben.
f. De verslaggevingscriteria voor maatschappelijke verslagen zijn van veel recentere datum en minder ver ontwikkeld dan die voor historische financiële informatie.
g. Een wettelijke controleplicht voor maatschappelijke verslagen bestaat nog niet.

A2 Het vorenstaande leidt, in vergelijking met de controle van historische financiële informatie tot de volgende kenmerken van de controle c.q. de beoordeling van een maatschappelijk verslag.

a. Er gelden specifieke deskundigheidseisen. De vereiste kennis, ervaring en vaardigheden bij het onderzoeken van een maatschappelijk verslag maakt dat veelal wordt samengewerkt in multidisciplinaire teams.
b. De keuzes van de verslaggevende entiteit met betrekking tot de inhoud van het maatschappelijk verslag nemen een belangrijker plaats in dan bij historische financiële informatie. De accountant is alert op de consistentie van de keuzes die door de verslaggevende entiteit worden gemaakt.
c. Het kan economisch rationeel zijn bepaalde onderwerpen buiten de controle of de beoordeling van het maatschappelijk verslag te houden, zoals onderwerpen die alleen tegen onverantwoord hoge kosten zouden kunnen worden gecontroleerd of beoordeeld.
d. De opdracht kent grotere vaktechnische en economische beperkingen. Dit vereist dat deze beperkingen in het assurance-rapport duidelijk uiteengezet moeten worden ter vermijding van een verwachtingskloof.
e. De risicobenadering als onderdeel van de werkzaamheden blijft belangrijk, maar krijgt voor een deel een andere invulling door de explicietere aandacht voor de belangen van de verschillende groepen van beoogde gebruikers.
f. Omdat relatief veel informatie in een maatschappelijk verslag kwalitatief van aard is, zal voor die informatie de nadruk op interviews, de toetsing op deze informatie van de systemen van interne beheersing, het beoordelen van de integriteit van de voor die informatie verantwoordelijke functionarissen, de evaluatie van de naleving van gedragscodes en dergelijke liggen.
g. De rapportering van de conclusies in het assurance-rapport kan (vooralsnog) niet tot uniforme teksten worden gestandaardiseerd.

Definities (Zie Par. 4)

A3 De beoogde gebruikers staan centraal voor de verslaggevende entiteit en voor de accountant. Deze Standaard hanteert daarbij de volgende begrippen:
- beoogde gebruikers(groepen);
- gerechtvaardigde informatiebehoeften;
- representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers(groepen).

Beoogde gebruikers(groepen)

A4 De verslaggevingscriteria moeten zijn opgesteld vanuit het oogpunt van beoogde gebruikers. De verslaggevingscriteria moeten ook invulling geven aan de rol van beoogde gebruikers(groepen) in relatie tot de verslaggevende entiteit.

A5 De verslaggevende entiteit kan zelf eveneens een periodieke en geformaliseerde beoogde gebruikersdialoog voeren, maar er zijn ook andere bronnen denkbaar voor het voldoen aan de 'gerechtvaardigde informatiebehoeften van beoogde gebruikers' zoals de normale communicatie van de entiteit met beoogde gebruikers en andere belanghebbenden via haar website of de afhandeling van klachten. De Ondernemingsraad kan dienen als een belangrijke bron voor het definiëren van de informatiebehoeften van de werknemers. Visies van beoogde gebruikers en andere belanghebbenden kunnen ook blijken via de Raad van Commissarissen en uit de media.

A6 Het doel van de afstemming van de informatie op de beoogde gebruikers kan worden bereikt door als denkkader een volgende indeling in zes gebruikersgroepen te hanteren hetgeen ten dele een substituut is voor een formele beoogde gebruikersdialoog:

a. leveranciers van goederen en diensten (de inkoopmarkt), inclusief eventuele partners op de inkoopmarkt bij het gezamenlijk inkopen van goederen en diensten;
b. medewerkers van de verslaggevende entiteit;
c. afnemers en finale gebruikers van geleverde goederen en diensten (de verkoopmarkt);
d. belanghebbenden bij de invloed die de verslaggevende entiteit heeft op de sociale aspecten binnen de samenleving;
e. belanghebbenden bij de invloed die de verslaggevende entiteit heeft op het milieu;
f. financieel en economisch belanghebbenden, zoals aandeelhouders en andere kapitaalverschaffers.

A7 Een beoogde gebruiker kan in meerdere van vorenstaande groepen vallen. Bijvoorbeeld, een werknemer heeft belangen bij het maatschappelijk verslag als lid van de groepen b, d en e. De groepsindeling maakt het gemakkelijk het volledigheidstoets eenvoudig en praktisch toe te passen.

A8 Voor de toets op de volledigheid zijn de volgende drie vragen van belang.

a. Is het verslag op alle zes groepen van beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag gericht?
b. Worden voor elk van de zes groepen van beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag de relevante onderwerpen behandeld om een verantwoord beeld te verkrijgen, rekening houdend met de tendensen in het te presenteren materiaal?
c. Wordt per onderwerp ten minste de relevante informatie verschaft om een verantwoord beeld van die onderwerpen te verkrijgen?

Als aan deze volledigheidseis niet is voldaan, kan dit gevolgen hebben voor het assurance-rapport.

Gerechtvaardigde informatiebehoeften

A9 Ten behoeve van het vaststellen dat is voldaan aan de gerechtvaardigde informatiebehoeften van de beoogde gebruikers kunnen de volgende werkzaamheden worden verricht:
- vaststellen dat de verslaggevingscriteria die de entiteit hanteert naar doel en inhoud worden nageleefd;
- uitvoeren van de toets op de volledigheid van het verslag;
- nagaan of intern en extern bronnen van informatie over belangen van beoogde gebruikers beschikbaar zijn die ook tot verwerking in het maatschappelijk verslag zouden dienen te leiden, waartoe ook navraag bij de Raad van Commissarissen behoort;
- beoordelen of de interne afhandeling van meldingen van 'klokkenluiders' en/of externe klachten adequaat is en vaststellen van het eventuele effect daarvan op de inhoud van het maatschappelijk verslag.

Representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers(groepen)

A10 Het begrip 'representatieve vertegenwoordiger van beoogde gebruikers(groepen)' is bedoeld om aan te geven dat het materialiteitsbeginsel meeweegt. 'Extreme eisen' aan de entiteit voor wat de inhoud van het maatschappelijk verslag betreft, behoeven door haar niet te worden gehonoreerd. Het is aan te bevelen dat een entiteit zich ook in een dergelijk geval zo veel mogelijk verantwoordt over haar gedrag en daarbij rekening houdt met de visies van alle

betrokken partijen. Transparantie in de verslaggeving is voor iedere belanghebbende van belang.

Algemeen en opdrachtaanvaarding

Opdrachtbevestiging (Zie Par. 5, 6, 7, 8, 9, 10 en 11)

A11 De accountant overlegt bij de aanvaarding van de opdracht met het bestuur van de verslaggevende entiteit over de wijze waarop laatstgenoemde van plan is invulling te geven aan de verslaggevingscriteria. Dit overleg heeft tot doel eventuele verschillen van opvatting inzake het verslaggevingsbeleid en/of de relevantie, volledigheid en mate van nauwkeurigheid van bepaalde onderwerpen vooraf weg te nemen.

A12 Bij de opdrachtaanvaarding wordt vastgelegd dat negatieve bevindingen zo spoedig mogelijk schriftelijk worden gemeld aan het bestuur van de verslaggevende entiteit en tevens aan de Raad van Commissarissen.

A13 Indien het bestuur na afronding van de opdracht besluit tot het afzien van het openbaar maken van een assurance-rapport dat negatieve conclusies of voorbehouden bevat, dan overweegt de accountant de assurance-opdracht in volgende jaren niet te continueren. Het primaire doel van de opdracht blijft immers dat derden op de hoogte worden gesteld van alle belangrijke bevindingen uit het onderzoek.

A14 Het in de opdrachtbevestiging vermelden van het gebruikmaken van deskundigen die behoren tot de organisatie van de accountant (interne materiedeskundigen) is niet verplicht, maar verdient wel aanbeveling.

A15 Tijdens de uitvoering van de opdracht kan zowel de accountant als de opdrachtgever tot de conclusie komen dat een beperking van de opdracht noodzakelijk is. Deze beperking van de opdracht kan betrekking hebben op zowel onderdelen uit de opdracht als de gehele opdracht. De accountant pleegt in dit geval met de opdrachtgever overleg over de mate van de beperking om ervoor te zorgen dat de opdracht als geheel acceptabel en rationeel blijft. De accountant accepteert tussentijdse beperkingen in de opdracht niet indien deze naar zijn mening geheel of hoofdzakelijk worden ingegeven met het doel negatieve conclusies of voorbehouden in het assurance-rapport te voorkomen. Algemene aanwijzingen voor deze situatie zijn gegeven in het Stramien en in Standaard 3000.

A16 Beperkingen die door de accountant kunnen worden geaccepteerd, zijn:
a. beperkingen in het verslag: bijvoorbeeld het verslag strekt zich (nog) niet uit over de relevante groepen van beoogde gebruikers of (nog) niet over alle landen waarin de entiteit actief is, of het verslag bevat (nog) niet alle prestatie-indicatoren die voor de beoogde gebruikers relevant zijn.
b. beperkingen in het onderzoek: bijvoorbeeld bepaalde onderwerpen en prestatie-indicatoren worden wel in het verslag opgenomen, maar intern (nog) niet voldoende beheerst en om die reden wordt het in het overleg tussen accountant en opdrachtgever (nog) niet rationeel geacht de desbetreffende informatie te controleren of te beoordelen.

A17 De voorwaarden voor het accepteren van deze vormen van beperkingen zijn dat:
a. die beperkingen in het verslag door het bestuur van de verslaggevende entiteit op duidelijke wijze worden aangegeven en gemotiveerd en waarbij waar het mogelijk is, wordt aangeduid hoe hiermee in de toekomst zal worden omgegaan;
b. naar het oordeel van de accountant sprake blijft van een rationele opdracht ten behoeve van beoogde gebruikers, waarbij laatstgenoemden, door de beperkingen, redelijkerwijze niet misleid worden of kunnen worden.

Beoordelen van de verslaggevingscriteria (Zie Par. 12 en 13)

A18 Een assurance-opdracht bevat een aantal essentiële elementen en een daarvan is het beschikbaar zijn van 'toepasbare criteria' (suitable criteria) (zie Stramien, de paragrafen 34–38). De accountant beoordeelt in het kader van de beslissing tot het aanvaarden van de opdracht de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria.

A19 De vijf kenmerken die het Stramien voor assurance-opdrachten voor de toepasbaarheid ('suitability') van verslaggevingscriteria bevat, zijn relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid.

A20 Onder de richtlijnen[630] die beschikbaar zijn voor maatschappelijke verslagen bevinden zich de 'Handreiking voor Maatschappelijke verslaggeving' die is opgesteld door de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ), de Sustainability Reporting Guidelines van het Global Reporting Initiative (GRI-Richtlijnen), Standaarden van de World Business Council on Sustainable Development (WBCSD), Standaarden van het Institute for Social and Ethical Accountability

[630] De criteria voor maatschappelijke verslagen zijn nog in een stadium van ontwikkeling.

(ISEA). De RJ heeft bij de opstelling van de Handreiking gebruik gemaakt van de GRI-Richtlijnen (versie 2002). De GRI 'Sustainability Reporting Guidelines' zijn uitgevaardigd door een gezaghebbende en erkende instantie van deskundigen, komen tot stand via een inzichtelijk multistakeholderproces en zijn voor iedereen beschikbaar.

A21 Het bestuur van de verslaggevende entiteit is verantwoordelijk voor het kiezen van toepasbare ('suitable') verslaggevingscriteria. Indien de verslaggevende entiteit andere verslaggevingscriteria dan de GRI-'Sustainability Reporting Guidelines' als normenkader voor de inhoud van haar maatschappelijk verslag kiest, wordt de accountant aanbevolen in samenhang met de 'Handreiking voor Maatschappelijke verslaggeving' van de RJ de GRI-'Sustainability Reporting Guidelines' (deel 1 'Defining Report Content, Quality and Boundary'en deel 2 voor zover het om de 'Standard Disclosures' gaat) als toetsingskader voor zijn oordeel over de toepasbaarheid ('suitability') van desbetreffende andere verslaggevingscriteria te hanteren. In dat geval is de vakkundige oordeelsvorming van de accountant als deskundige op het gebied van externe verslaggeving van doorslaggevend belang.

A22 De verslaggevingscriteria vormen de belangrijkste basis voor de vaststelling van de 'gerechtvaardigde informatiebehoefte' van de beoogde gebruikers en daardoor voor de inhoud van het maatschappelijk verslag. Daarnaast is het de verantwoordelijkheid van het bestuur andere bronnen die aanvullende eisen stellen aan de inhoud van het maatschappelijk verslag, zoals branche-afspraken, convenanten met de overheid, in ogenschouw te nemen. De door het bestuur van de verslaggevende entiteit gemaakte keuzes en de gehanteerde verslaggevingsgrondslagen worden beschreven in het verslaggevingsbeleid. In zowel de Handreiking Maatschappelijke Verslaggeving van de Raad voor de Jaarverslaggeving als de 'Sustainability Reporting Guidelines' van Global Reporting Initiative wordt informatie gevraagd over het verslaggevingsbeleid.

A23 De accountant beoordeelt de aanvaardbaarheid van het verslaggevingsbeleid. Bij de beoordeling van het verslaggevingsbeleid verkrijgt de accountant bijvoorbeeld inzicht in:
- het proces voor het vaststellen van de afbakening en grenzen van de verslaggevende entiteit;
- het proces van de dialoog met interne en externe belanghebbenden;
- de inzichtelijkheid van de gemaakte keuzes in te rapporteren onderwerpen en te hanteren methodologie en de transparantie over eventuele beperkingen in de onderwerpen of de betrouwbaarheid ervan;
- de consistentie van het verslaggevingsbeleid.

A24 Wanneer informatie die van belang kan worden geacht voor bepaalde groepen van beoogde gebruikers ontbreekt, geeft de verslaggevende entiteit daarvoor een adequate motivering in het maatschappelijk verslag. Een argument kan zijn een noodzakelijk geachte en door de accountant als argument aanvaarde geheimhouding van gevoelige informatie.

Deskundigheid (Zie Par. 14 en 15)

A25 De deskundigheid van de accountant voor het onderzoeken van een maatschappelijk verslag bestaat uit de volgende elementen:

Controlekennis

- kennis van en ervaring met het geven van assurance bij andere dan historische financiële informatie in het algemeen en op het gebied van maatschappelijke verslagen in het bijzonder, inclusief de toepassing van de daarvoor geldende assurance standaarden van IFAC respectievelijk NBA;
- een algemeen inzicht in assurance-standaarden van niet-accountantsorganisaties, zoals de AA1000 Assurance Standard van het Institute of Social and Ethical Accountability ('AccountAbility');
- kennis van de branche;
- bekendheid met de maatschappelijke omgeving van de verslaggevende entiteit.

Materiekennis

- kennis van het milieu en van de technische risico's op dat gebied;
- kennis van de sociale en economische aspecten die in het maatschappelijk verslag aan de orde (behoren te) komen;
- kennis van de geldende milieu-, sociale en/of arbeidswetgeving en van branchegewijze, nationale en/of internationale afspraken, regels, conventies en/of protocollen;
- kennis van duurzaamheidsrisico's in de keten, bijbehorende relevante richtlijnen en wereldwijde ontwikkelingen.

Kennis van management- en informatiesystemen

- algemeen inzicht in relevante managementsystemen, zoals milieuzorgsystemen, of systemen voor de arbozorg, en de daarvoor geldende normen zoals ISO 14001 respectievelijk SA 8000;
- kennis van en ervaring met het beoordelen van de toereikendheid van interne informatiesystemen voor het verzamelen van en rapporteren over de bedoelde informatie, inclusief de aspecten van interne beheersing.

Kennis van externe verslaggeving en verslaggevingsrichtlijnen en relevante maatschappelijke en politieke 'issues'

- kennis van de relevante richtlijnen voor externe verslaggeving, zoals de Handreiking van de Raad voor de Jaarverslaggeving inzake maatschappelijke verslaggeving, de GRI-Richtlijnen en vergelijkbare andere nationale of internationale verslaggevingsregels en -aanbevelingen;
- inzicht in de belangrijke maatschappelijke en politieke 'issues' die actueel zijn op het terrein van maatschappelijk verantwoord ondernemen, nationaal en/of internationaal;
- inzicht in de opvattingen, visies en belangen van beoogde gebruikers en hun gerechtvaardigde informatiebehoeften;
- bekendheid met de maatschappelijke omgeving van de verslaggevende entiteit.

Samenwerken met externe materiedeskundigen (Zie Par. 16 en 17)

A26 De ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant staat voorop. Bij het gebruikmaken van een externe materiedeskundige communiceert de accountant zijn ongedeelde verantwoordelijkheid ook voor de uitvoering van de werkzaamheden gedaan door de externe materiedeskundige met het bestuur van de entiteit.

A27 Het verdient aanbeveling dat de accountant in het assurance-rapport melding maakt van de inbreng van de externe materiedeskundige ten aanzien van de betrokken onderdelen van de opdracht. Dit kan bijvoorbeeld plaatsvinden bij de beschrijving van de werkzaamheden. Deze vermelding is zinvol voor de beoogde gebruikers van het assurance-rapport en kan de geloofwaardigheid van de conclusies verhogen. Deze vermelding doet geen afbreuk aan de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant jegens de beoogde gebruikers van het assurance-rapport en zij tast evenmin de strekking van het assurance-rapport aan. Indien de inbreng van een externe materiedeskundige in het assurance-rapport wordt vermeld, wordt daaraan toegevoegd dat de accountant de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de hele opdracht draagt en wordt het assurance-rapport alleen door de accountant ondertekend.

Risicoanalyse (Zie Par. 19, 20 en 21)

A28 De accountant past bij de assurance-opdracht inzake het maatschappelijk verslag in beginsel dezelfde begrippen, methoden en technieken toe als bij de onderzoeken van historische financiële informatie. De begrippen die bij de uitvoering in het bijzonder relevant zijn, zijn vastgelegd in Standaard 300 tot en met 330 inzake risico-inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's.

A29 Bij veel verslaggevende entiteiten die een assurance-opdracht inzake hun maatschappelijk verslag geven, fungeert tevens een accountant die de jaarrekening controleert. In het overleg van de accountant met de andere binnen de verslaggevende entiteit functionerende accountants bespreekt hij de kwaliteit van de corporate governance, de beheersingsomgeving en de beheersingsactiviteiten binnen de entiteit. Voorts neemt hij kennis van de significante elementen uit de risicoanalyse en de bevindingen van de accountant die de jaarrekening controleert en de interne accountant voor zover die van belang (kunnen) zijn voor het onderzoek van het maatschappelijk verslag.

A30 Het voeren van overleg tussen de accountant en de accountant die de jaarrekening controleert, neemt niet weg dat de accountant die het maatschappelijk verslag controleert of beoordeelt in alle gevallen volledig verantwoordelijk blijft voor de uitvoering van zijn onderzoek. Bij de opdrachtaanvaarding wordt met de opdrachtgever overeengekomen dat informatie-uitwisseling tussen beide accountants kan plaatsvinden, waarvoor de opdrachtgever schriftelijk toestemming geeft.

A31 Indien de accountant de jaarrekening controleert en daarnaast ook het maatschappelijk verslag controleert of beoordeelt, ligt het voor de hand bij de risicoanalyse voor de assurance-opdracht inzake het maatschappelijk verslag tevens de risicoanalyse die wordt uitgevoerd ten behoeve van de controle van de jaarrekening te betrekken. Als gevolg daarvan zal de accountant onderzoeken welke aspecten voor het onderzoeken van het maatschappelijk verslag een verdergaande risicoanalyse noodzakelijk maken.

A32 Bronnen voor het verkrijgen van inzicht in de branche en in de kenmerken van de entiteit zelf

inclusief de belangrijke bedrijfsrisico's kunnen de lokale of centrale compliance-functionarissen en de lokale of centrale milieucoördinatoren zijn. Bronnen kunnen tevens zijn de relevante wetten, regels, gedragscodes en standaarden voor zover die van belang zijn voor de inhoud van het maatschappelijk verslag. Tevens zijn voor dit doel van belang de interne beleidsdocumenten en de interne gedragscodes. Verder kan informatie over de branche en de entiteit worden verkregen uit studierapporten en informatie die vrij beschikbaar zijn via internet. Veel wetten, regels, gedragscodes en standaarden die op dit terrein mondiaal van kracht zijn, zijn beschikbaar via internet.

A33 De inschatting van het inherente risico wordt onder meer beïnvloed door de volgende factoren:

- de omvang en de complexiteit van de verslaggevende entiteit, haar bedrijfsprocessen en de mogelijke effecten daarvan op het milieu en de samenleving (bijvoorbeeld milieurisico's als gevolg van gebruikte grondstoffen, energie, water en de invloed op de biodiversiteit);
- het bestaan van meerdere vestigingen of vestigingen in verschillende landen of in gebieden met verschillende culturen, wettelijke bepalingen, rechtspraak en dergelijke;
- de gevoeligheid van informatie in de percepties van enerzijds de verslaggevende entiteit en anderzijds de beoogde gebruikers. Uiteenlopende belangen kunnen leiden tot het risico van meningsverschillen van mening over onder meer de volledigheid van de verstrekte informatie;
- de perceptie van de beoogde gebruikers met betrekking tot de directe en de indirecte economische invloeden op beoogde gebruikers en de economische systemen. Opgemerkt wordt dat vooral de indirecte invloeden niet altijd nauwkeurig zijn te bepalen;
- de mate waarin bij de bepaling van de informatie is gebruik gemaakt van beoordelingen en schattingen.

A34 Bij het verkrijgen van het inzicht in de interne beheersingsomgeving gaat de accountant de betrokkenheid van het bestuur van de verslaggevende entiteit na voor wat maatschappelijk verantwoord ondernemen betreft en daarmee voor het handhaven van het juiste evenwicht tussen het bereiken van de financiële doelstellingen en bredere economische, sociale en milieugevolgen van de beslissingen die daartoe binnen de verslaggevende entiteit worden genomen. De accountant stelt daarbij vast dat de ondernemingsstrategie, de business principles, de daarop gebaseerde gedragscodes, de houding van het hoogste bestuur en het bewustzijn binnen de entiteit met elkaar in overeenstemming zijn. De accountant gaat tevens na of procedures bestaan voor het verzamelen en verwerken van maatschappelijke informatie. Aspecten hierbij zijn onder meer:

- de manier waarop deze vormen van maatschappelijke informatie door het verantwoordelijk management worden beheerst (worden bijvoorbeeld ISO 14001 en SA 8000 gehanteerd[631];
- de wijze waarop verantwoordelijkheden aan functionarissen van de verslaggevende entiteit voor het beheersen van de maatschappelijk belangrijke punten worden toegewezen;
- de wijze waarop invulling aan wet- en regelgeving op milieu en sociaal gebied, inclusief vereisten voor de verslaggeving, verordeningen en internationale verdragen (bijvoorbeeld Kyoto protocol, universele verklaring van de rechten van de mens), gedragscodes voor het tegengaan van onethisch handelen, branche conventies inzake de (vrijwillige) verslaggeving over het milieu (zoals de Responsible Care programma's in de chemische industrie) is gegeven;
- de wijze waarop interne functionarissen of afdelingen die specifiek zijn belast met het leveren van een bijdrage aan de beheersingsomgeving, zoals Interne Accountants, Operational Auditors en/of Compliance Officers opereren.

A35 Interne beheersingsrisico's ontstaan onder meer doordat:

- interne beheersingsmaatregelen in de opzet van het interne beheersingssysteem ontbreken;
- bestaande interne beheersingsmaatregelen niet worden nageleefd;
- intern belangrijke afwijkingen niet tijdig worden gesignaleerd;
- meetsystemen kunnen uitvallen of niet zijn voorbereid op het verrichten van metingen tijdens buitengewone omstandigheden (zoals bij incidenten of bij het opstarten van een fabriek), wat kan leiden tot onvolledigheid van de beschikbare milieugegevens;
- het bestuur van de verslaggevende entiteit de juiste toepassing van belangrijke interne procedures van beheersing omzeilt of negeert door 'overruling' van betrokken functionarissen, bijvoorbeeld:
  - signalering van ongewenste situaties krijgt op een hoger niveau binnen de entiteit onvoldoende follow-up omdat bekend is dat toezichthouders bepaalde afwijkingen boven de (emissie)norm gedogen.
  - gevoelige informatie wordt bewust achtergehouden.

[631] ISO geeft normen voor kwaliteit (ISO 9000-serie) en milieu (14000-serie). SA 8000 is uitgebracht door de mensenrechtenorganisatie Social Accountability International (SAI) en bevat normen voor de rechten van werknemers. In deze normen zijn de eisen die zijn vastgelegd in conventies van de International Labour Organisation (ILO) begrepen.

Systeemgerichte werkzaamheden (Zie Par. 22 en 23)

A36 De accountant kan de opzet van de informatiesystemen en de interne beheersingsmaatregelen beoordelen door middel van interviews met het hoogste niveau van management dat verantwoordelijk is voor het financiële, het milieu- en het sociale beleid van de verslaggevende entiteit alsmede het kennisnemen van de beschrijvingen van de interne beheersingsmaatregelen dienaangaande. Hierbij geeft hij aandacht aan de wijze waarop het bestuur van de verslaggevende entiteit met maatschappelijk verantwoord ondernemen en de verslaggeving op dat gebied omgaat, alsmede aan het interne toezicht op de naleving van geldende wetten, regels, gedragscodes en standaarden. Bevindingen vanuit interviews worden zo veel mogelijk onderbouwd met de beschrijvingen van de interne beheersingsmaatregelen.
Controleopdrachten: De accountant richt zich bij controleopdrachten in eerste instantie op de opzet en het bestaan van de beleidsuitgangspunten en de beheersingsmaatregelen die de bestuur van de verslaggevende entiteit voor haar eigen functioneren hanteert ('key managerial controls') inclusief een beoordeling van de onvervangbare interne beheersingsmaatregelen. In aansluiting op het onderzoek van de 'key managerial controls' bepaalt hij in welke mate hij de opzet en het bestaan van andere interne beheersingsmaatregelen in het onderzoek betrekt.
Beoordelingsopdrachten: De accountant richt zich bij beoordelingsopdrachten alleen op het beoordelen van de opzet van de beleidsuitgangspunten en de beheersingsmaatregelen die de bestuur van de verslaggevende entiteit voor haar eigen functioneren hanteert ('key managerial controls') inclusief een beoordeling van de onvervangbare interne beheersingsmaatregelen.

A37 *Controleopdrachten*: De accountant kan het bestaan van de informatiesystemen en de relevante interne beheersingsmaatregelen vaststellen door middel van lijncontroles. Bij een controleopdracht toetst de accountant ook de werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen.
Beoordelingsopdrachten: De uitvoering van een beoordelingsopdracht omvat in het algemeen geen toetsing van de werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen.

A38 De interne beheersingssystemen voor de informatie van het maatschappelijk verslag zijn in de praktijk dikwijls minder ver ontwikkeld dan die voor de beheersing van financiële informatie. Het gevolg hiervan is in zijn algemeenheid dat in die gevallen het systeemonderzoek een beperktere betekenis voor het geheel van de werkzaamheden heeft dan bij de jaarrekeningcontrole. Indien dit bij een concrete opdracht aan de orde is, gaat de accountant na of en in hoeverre gegevensgerichte werkzaamheden toereikende assurance-informatie kunnen opleveren. Indien dit niet in voldoende mate het geval blijkt te zijn, zal een ander assurance-rapport dan een goedkeurend assurance-rapport zonder toelichtende paragraaf worden verstrekt.

A39 Het is van belang dat adequate systemen voor het verzamelen van de informatie voor het maatschappelijk verslag, inclusief een toereikende mate van interne beheersing daarvan bestaan. Voor welke vormen van informatieverzameling deze interne beheersing noodzakelijk is, hangt af van de gerechtvaardigde informatiebehoefte, de materialiteit ervan en de daaraan verbonden risico's.

A40 Indien de accountant van oordeel is dat de interne beheersingsmaatregelen van zodanige kwaliteit zijn dat hij daarvan bij de uitvoering van zijn werkzaamheden gebruik wil en kan maken, zal hij onderzoek doen om een zodanig inzicht te verkrijgen in opzet en bestaan van deze maatregelen dat hij in staat is een inschatting van het interne beheersingsrisico te maken.
Voorbeelden van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot onderwerpen voor het maatschappelijk verslag zijn het beschikbaar zijn van procedures voor:
- het uitoefenen van toezicht op de naleving van algemene wetten en regels, milieu- en/of arbowetgeving en de naleving van business principles en gedragsregels al dan niet door aparte compliance officers;
- het uitvoeren van interne audits in het kader van ISO 14000 en SA 8000 en de monitoring van de effecten daarvan in de praktijk;
- het beschikbaar hebben van goede 'audit trails';
- het uitvoeren van interne cijferbeoordeling en verbandscontroles van kwantiteiten productie en/of energieverbruik, afvalproductie en emissies, waarbij voor zover dat mogelijk is, wordt gebruikgemaakt van de verbanden met de financiële administratie;
- het nemen van monsters door erkende laboratoria of deskundig eigen personeel.

A41 De mate van diepgang van inzicht in de hiervoor genoemde maatregelen is afhankelijk van de specifieke doelstelling van het verslag en de groepen van beoogde gebruikers. Bij een maatschappelijk verslag dat vooral op lokale of regionale beoogde gebruikers(groepen) is gericht, kunnen bijvoorbeeld de uitkomsten van lokale ISO-audits en/of SA-audits belangrijker zijn dan bij een mondiaal verslag van een internationaal opererende entiteit.

A42 De werkzaamheden die zijn genoemd in paragraaf T 40 omvatten onder meer interviews met het hoogste niveau van management dat verantwoordelijk is voor het milieu- en het sociale beleid van de verslaggevende entiteit, waarbij aandacht aan het interne toezicht op de naleving van geldende wetten, regels, gedragscodes en dergelijke wordt gegeven. Waar dat nodig is, worden ook interviews gehouden met functionarissen binnen de entiteit die geen directe belanghebbenden zijn bij de uitkomsten van het onderzoek, zoals R&D-functionarissen.

A43 Indien de accountant concludeert dat hij geen gebruik kan maken van de interne beheersingsmaatregelen gaat hij na wat het effect hiervan op aard, tijdsfasering en omvang van te verrichten gegevensgerichte werkzaamheden c.q. op de aard van het assurance-rapport is.

Gegevensgerichte werkzaamheden (Zie Par. 24)

A44 Een aanzienlijk deel van de informatie in het maatschappelijk verslag is doorgaans kwalitatief van aard (bijvoorbeeld informatie omtrent de strategie van de entiteit, haar beleid en gedragsregels en haar relatie met groepen van beoogde gebruikers). Voor dit soort informatie verkrijgt de accountant assurance-informatie door gebruik te maken van een combinatie van technieken, die veelal inhouden:
- het houden van interviews met het hoogste niveau van management dat verantwoordelijk is voor het milieu- en het sociale beleid van de verslaggevende entiteit en met degenen die met het interne toezicht, respectievelijk het zelfstandig beoordelen van de aanvaardbaarheid van de aldus verkregen informatie zijn belast;
- het kennisnemen van interne en externe documenten en het verifiëren bij controleopdrachten en het afstemmen bij beoordelingsopdrachten dat deze documenten en gegevens een goede onderbouwing geven van de informatie die in het maatschappelijk verslag is opgenomen en de reikwijdte van het onderzoek, bijvoorbeeld beleidsdocumenten of informatie op internet;
- het kennisnemen van de notulen van de vergaderingen van het bestuur, de Raad van commissarissen en van andere vergaderingen die van belang zijn voor de inhoud van het maatschappelijk verslag, zoals vergaderingen met betrekking tot de uitvoering van het human resource- en sociaal beleid.

A45 Voorbeelden van cijferanalyses zijn:
- cijferbeoordelingen van prestaties in relatie tot beschikbare normen of geformuleerde doelstellingen en trendanalyses van gegevens;
- vergelijkingen met gegevens van branchegenoten;
- het vaststellen van het bestaan van een verband tussen financiële gegevens en de gegevens in het maatschappelijk verslag (bijvoorbeeld het verband tussen de hoeveelheid verbruikt aardgas en de hoeveelheid uitstoot van kooldioxide).

A46 Voorbeelden van detailcontroles zijn:
- het bij controleopdrachten onderzoeken van documentatie en gegevens die de desbetreffende informatie onderbouwen (verificatiewerkzaamheden) of bij beoordelingsopdrachten het afstemmen met de desbetreffende informatie. Deze documentatie en gegevens kunnen bestaan uit zowel externe als interne documenten. Verificatie met behulp van externe documentatie kan relatief vaak bij de controle van het aspect ‘milieu’ in het maatschappelijk verslag worden gehanteerd. Voorbeelden zijn het onderzoeken van nota’s of servicecontracten van milieudiensten waaruit aard, tijdstip en omvang van de door derden verrichte werkzaamheden blijken (bijvoorbeeld facturen voor vuilafvoer). Voorbeelden inzake interne documentatie zijn het afstemmen met van notulen en het vergelijken van de uitkomsten van emissieregistraties met gegevens die zijn opgenomen in openbaar gemaakte stukken van de verslaggevende entiteit (bijvoorbeeld via internet of gedeponeerd bij toezichthouders) en dergelijke;
- het onderzoeken van de juiste toepassing van vastgestelde technieken en formules bij het meten van de relevante informatie (bijvoorbeeld formules om de hoeveelheid zware metalen in geloosd afvalwater te berekenen);
- het onderzoeken van een tijdige invoer van belangrijke gegevens in systemen;
- het opnieuw berekenen en/of het opnieuw uitvoeren van metingen van belangrijke emissies in de lucht of de productie van gevaarlijke afvalstoffen.

Totaalbeeld maatschappelijk verslag (Zie Par. 25)

A47 Om het totaalbeeld van het maatschappelijk verslag te evalueren, is het over het algemeen zinvol dat de accountant gericht mediaonderzoek verricht. Dit is vooral van belang als een toets op de volledigheid van de in het maatschappelijk verslag behandelde onderwerpen.

Bijzonderheden voor multi-locaties (Zie Par. 26)

A48 De assurance-opdracht inzake een maatschappelijk verslag van een groep van ondernemingen die bestaat uit regionaal gespreide vestigingen en/of verschillende juridische entiteiten of business units, hierna samengevat onder de term multi-locaties, brengt enkele bijzonderheden met zich mee. Deze bijzonderheden hangen ten dele samen met verschillen in cultuur, wettelijke bepalingen en rechtspraak. Daarnaast zijn er bijzonderheden die samenhangen met de structuur van de entiteit, waarbij kan worden gedacht aan:
- de mate van centralisatie van bevoegdheden;

- het beschikbaar zijn van centrale richtlijnen;
- de interne beheersing van de lokale processen;
- het beschikbaar zijn van centrale en decentrale compliance-functionarissen.

De genoemde bijzonderheden kunnen betrekking hebben op het maatschappelijk verslag als geheel en op onderdelen daarvan.

A49 De keuze van de afzonderlijk te onderzoeken groepsonderdelen hangt af van het geheel van de omstandigheden, zoals:
- de aard en de vergelijkbaarheid van de bedrijfsprocessen;
- de effectiviteit van de interne beheersingsomgeving, in het bijzonder de directe betrokkenheid van het centrale management bij de monitoring van de voor het maatschappelijk verslag relevante activiteiten bij de desbetreffende groepsonderdelen;
- de kwaliteit van de lokale interne beheersingsmaatregelen.

Verkrijgen van aanvullende assurance-informatie (Zie Par. 27, 28, 29, 30 en 31)

A50 Een schriftelijke mededeling ('letter of representation') van het bestuur van de verslaggevende entiteit is ter bevestiging dat aan de accountant geen relevante informatie is onthouden en dat zich na afloop van de verslagperiode tot aan het moment van het afgeven van de schriftelijke mededeling geen gebeurtenissen hebben voorgedaan waarvan de gevolgen ten onrechte niet in het maatschappelijk verslag zijn verwerkt. De visie van de Raad van Commissarissen aangaande de aspecten met betrekking tot het maatschappelijk verslag kunnen onder meer worden vastgelegd in de notulen van het gesprek dat de accountant met de Raad heeft, welke notulen de accountant in zijn dossier opneemt.

Het assurance-rapport (Zie Par. 33, 34, 35, 36, 37 en 38)

A51 De basiselementen van een assurance-rapport zijn:

a. opschrift;
b. geadresseerde;
c. aanduiding en beschrijving van het object van onderzoek;
d. vermelding van de verslaggevingscriteria;
e. beperking bij het onderzoek;
f. verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en de accountant;
g. verwijzing naar het gebruik van deze assurance-standaard;
h. samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden;
i. conclusie van de accountant;
j. datum van het assurance-rapport;
k. naam en vestigingsplaats van de accountantsorganisatie en/of de accountant.

A52 In de voorbeeldteksten zijn drie voorbeelden van assurance-rapporten opgenomen. De bewoordingen van deze voorbeelden zijn niet verplicht, maar hebben alleen ten doel enige vormen van rapportering te illustreren. Zij omvatten evenmin alle situaties die denkbaar zijn.

Opschrift

A53 In het opschrift van het assurance-rapport geeft duidelijk weer wat de strekking is van de uiteindelijke conclusie. Bij een conclusie met beperking kan dat zijn: 'assurance-rapport met beperking bij het maatschappelijk verslag van entiteit XYZ'.

Geadresseerde

A54 Het assurance-rapport wordt bij voorkeur geadresseerd aan de beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag of desgewenst aan de belanghebbenden van de verslaggevende entiteit.

Aanduiding en beschrijving van het object van onderzoek

A55 Een goede identificatie en beschrijving van de onderwerpen opgenomen in het object van onderzoek, is van bijzonder belang indien:
- een beperking in het onderzoek is opgetreden;
- sommige onderdelen van het verslag zijn gecontroleerd en andere onderdelen beoordeeld;
- een geïntegreerd financieel en maatschappelijk verslag waarbij de financiële informatie niet onder de assurance-opdracht valt, is uitgebracht.

A56 Tevens wordt vermeld of de opdracht is uitgevoerd als een controleopdracht dan wel als een beoordelingsopdracht. De werkzaamheden die worden verricht bij het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zijn gericht op het vaststellen van de plausibiliteit van informatie



en zijn geringer in diepgang dan die worden verricht bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.

Vermelding van de verslaggevingscriteria

A57 Indien de in het concrete geval gehanteerde verslaggevingscriteria niet algemeen als normatief worden geaccepteerd, vormt de accountant zijn conclusie over de toepasbaarheid (suitability) ervan. Indien de accountant deze criteria niet toepasbaar acht (niet 'suitable'), dan verstrekt hij een ander dan goedkeurend assurance-rapport.

Beperkingen bij het onderzoek

A58 Indien de inhoud van het maatschappelijk verslag beperkt is dan wordt in het assurance-rapport verwezen naar de pagina's van het maatschappelijk verslag waarin de motivering voor de beperkte behandeling in het verslag wordt gegeven.

A59 Ook kan het voorkomen dat sprake is van een beperking van het onderzoek. Dit kan het geval zijn als niet het gehele verslag object van het onderzoek is geweest. Bijvoorbeeld, de informatie over werkgelegenheidsaspecten van een voorgenomen sluiting van een concernonderdeel kan niet toereikend worden gecontroleerd omdat deze geheel is gebaseerd op ruwe schattingen van het bestuur van de entiteit. De beschrijving van deze beperking in het onderzoek geschiedt bij voorkeur onder verwijzing in het assurance-rapport naar een uiteenzetting daaromtrent in de tekst van het maatschappelijk verslag. De beperkingen kunnen ook geheel in het assurance-rapport worden beschreven.

A60 Indien toekomstgerichte informatie in het verslag is opgenomen dan wordt vermeld of deze informatie al dan niet onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht. Indien dit wel het geval is dan kan dit slechts betrekking hebben op de beoordeling van de redelijkheid van de aan de toekomstgerichte informatie ten grondslag liggende veronderstellingen. Dit wordt in voorkomende gevallen tot uitdrukking gebracht in het assurance-rapport door middel van een negatief geformuleerde mededeling met betrekking tot de vraag of de veronderstellingen een redelijke basis voor de toekomstgerichte informatie vormen.

Verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en de accountant

A61 De verantwoordelijkheid van het bestuur van de verslaggevende entiteit en de accountant worden expliciet in het assurance-rapport vermeld.

Verwijzingen naar het gebruik van deze assurance-standard

A62 In het assurance-rapport geeft de accountant aan dat de werkzaamheden uitgevoerd zijn naar Nederlands recht waaronder begrepen de Standaard 3410N Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen.

Samenvatting van de werkzaamheden, inclusief de inschakeling van materiedeskundigen

A63 Voor de wijze van verwijzen naar de werkzaamheden van de accountant zijn voorbeelden in de voorbeeldteksten gegeven. Indien materiedeskundigen zijn ingeschakeld, wordt dit bij voorkeur in het assurance-rapport vermeld. Bij het gebruikmaken van interne materiedeskundigen wordt de keuze van vermelding bepaald door de kantoorprocedures van de accountant. Indien het een externe materiedeskundige betreft, voegt de accountant toe dat hij de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de hele opdracht draagt.

Conclusie van de accountant – goedkeurend

A64 Bij een controleopdracht wordt de conclusie in positieve bewoordingen geformuleerd. Een goedkeurend assurance-rapport kan worden verstrekt indien het onderzoek tot de conclusie heeft geleid dat het maatschappelijk verslag als geheel voldoet aan alle daaraan te stellen eisen. Ofschoon de bewoording van de conclusie vormvrij is, wordt aangedrongen een van de twee onderstaande formuleringen te hanteren. Het gebruik van de term 'getrouw beeld' wordt ten zeerste ontraden.[632]

---

[632] Het gebruik van de term 'getrouw beeld' voor de formulering van de conclusies in het assurance-rapport wordt ten sterkste ontraden omdat deze term voor de rapportering van een oordeel van de accountant bij jaarrekeningen wordt gereserveerd. De term heeft een algemeen geaccepteerde betekenis, doch alleen in die context.

__Voorbeeld 1: goedkeurende conclusie bij een controleopdracht__
‘Op grond van ons onderzoek concluderen wij dat het verslag in alle van materieel belang zijnde opzichten een betrouwbare en toereikende weergave van het beleid van XYZ NV ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen bevat, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in het verslagjaar, in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehanteerde criteria>[633]’

__Voorbeeld 2: goedkeurende conclusie bij een controleopdracht__
‘Op grond van ons onderzoek concluderen wij dat in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehanteerde criteria>:[634]

- *de grondslagen van de verslaggeving aanvaardbaar zijn en consistent zijn toegepast;*
- *de beschreven gebeurtenissen gedurende de verslagperiode hebben plaatsgevonden en volledig, juist en tijdig zijn weergegeven;*
- *de verstrekte informatie in alle van belang zijnde opzichten volledig, juist en toereikend is weergegeven.’*

Conclusie van de accountant – goedkeurend met toelichtende paragraaf

A65 Onder omstandigheden kan in een toelichtende paragraaf worden gewezen op informatie in het maatschappelijk verslag die van groot belang is voor de juiste interpretatie van het algehele beeld dat met het maatschappelijk verslag wordt opgeroepen. Dit kan bijvoorbeeld nodig zijn als de interne informatiesystemen in de eerste jaren van de rapportering nog niet toereikend zijn om tot een goedkeurend oordeel te komen, mits dit feit op duidelijke wijze is uiteengezet door de verslaggevende entiteit.

Conclusie van de accountant – niet goedkeurend

A66 De accountant die een maatschappelijk verslag onderzoekt, kan niet altijd tot een volledig goedkeurende conclusie komen. Op basis van de vakkundige oordeelsvorming van de accountant wordt een conclusie met beperkingen, een conclusie van oordeelonthouding of een afkeurende conclusie geformuleerd.

Conclusie van de accountant – beoordelingsverklaring

A67 Bij een beoordelingsopdracht wordt de conclusie in negatieve bewoordingen geformuleerd. Een goedkeurend assurance-rapport kan worden verstrekt indien het onderzoek niet tot de conclusie heeft geleid dat het maatschappelijk verslag als geheel niet voldoet aan alle daaraan te stellen eisen. Ofschoon de bewoording van de conclusie vormvrij is wordt erop aangedrongen een van de twee onderstaande formuleringen te hanteren. De keuze van de te hanteren bewoording is afhankelijk van de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruikers.
Het verdient aanbeveling dat de accountant bij een beoordelingsopdracht in de paragraaf met betrekking tot de reikwijdte van het onderzoek expliciet aangeeft de beperkte doelstelling van een beoordelingsopdracht ten opzichte van een controleopdracht.

__Voorbeeld 3: goedkeurende conclusie bij een beoordelingsopdracht__
‘Op grond van ons onderzoek hebben wij geen reden te concluderen dat het verslag in alle van materieel belang zijnde opzichten geen betrouwbare en toereikende weergave van het beleid van XYZ NV ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen bevat, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in het verslagjaar, in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehanteerde criteria>.[635]

__Voorbeeld 4: goedkeurende conclusie bij een beoordelingsopdracht__
‘Op grond van ons onderzoek hebben wij geen reden te concluderen dat in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehanteerde criteria>:[636]

---

[633] Deze verslaggevingscriteria kunnen algemeen aanvaard zijn of specifiek voor het maatschappelijk verkeer zijn ontwikkeld. De criteria moeten voldoen aan de vijf kenmerken die het Stramien: noemt relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid
[634] Zie voorgaande voetnoot.
[635] Deze verslaggevingscriteria kunnen algemeen aanvaard zijn of specifiek voor het maatschappelijk verkeer zijn ontwikkeld. De criteria moeten voldoen aan de vijf kenmerken die het Stramien: noemt relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid
[636] Zie voorgaande voetnoot



- de grondslagen van de verslaggeving niet aanvaardbaar zijn en niet consistent zijn toegepast;
- de beschreven gebeurtenissen gedurende de verslagperiode niet hebben plaatsgevonden en niet volledig, juist en tijdig zijn weergegeven;
- de verstrekte informatie niet in alle van belang zijnde opzichten volledig, juist en toereikend is weergegeven.’

3850N Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen

Inleiding

1 Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor de uitvoering van opdrachten met betrekking tot prospectussen opgesteld voor effectentransacties die geheel of gedeeltelijk onder de Nederlandse wet- en regelgeving en – eventueel – onder de wet- en regelgeving van de Europese Unie vallen.
Deze Standaard kan echter eveneens nuttige aanwijzingen geven voor opdrachten met betrekking tot prospectussen opgesteld voor effectentransacties die niet onder de Nederlandse wet- en regelgeving en/of de wet- en regelgeving van de Europese Unie vallen. Deze Standaard is niet van toepassing op opdrachten voor prospectussen inzake aanbiedingen van effecten in de Verenigde Staten.

2 De paragrafen 5–16 van deze Standaard zijn van toepassing op alle assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen, ongeacht of deze voor een specifieke gebruikersgroep of voor algemeen gebruik worden uitgevoerd. De overige paragrafen betreffen specifieke uitgangspunten voor:
a. opdrachten met betrekking tot historische financiële informatie (Zie Par. 17–23);
b. opdrachten met betrekking tot winstprognoses (Zie Par. 24–65);
c. opdrachten met betrekking tot pro forma financiële informatie (Zie Par. 66–98) VERVALLEN;
d. opdrachten met betrekking tot financiële informatie inzake ‘comfort letters’ (Zie Par. 99–128); en
e. opdrachten met betrekking tot bestuurdersverklaringen betreffende het werkkapitaal (Zie Par. 129–134).
De opdrachten onder c. met betrekking tot pro forma financiële informatie zijn beschreven in Standaard 3420.
De opdrachten onder d. en e. met betrekking tot een prospectus, die door een accountant worden uitgevoerd, zijn opdrachten voor een specifieke gebruikersgroep.

3 **De accountant dient aan deze Standaard en andere toepasselijke standaarden te voldoen bij het uitvoeren van een assurance-opdracht en/of een overige opdracht die verband houdt met een prospectus, opgesteld voor een effectentransactie die geheel of gedeeltelijk onder de Nederlandse wet- en regelgeving en/of de wet- en regelgeving van de Europese Unie valt.**

Definities

4 In deze Standaard worden de volgende definities gehanteerd:
Comfort letter – Een schrijven aan een specifieke gebruikersgroep van de accountant, doorgaans opgesteld op verzoek van de uitgevende entiteit en/of de begeleidende bank (al naar gelang het geval). Dit is bedoeld om de ontvangers een rapportage te verschaffen van de bevindingen op basis van door de accountant overeengekomen specifieke werkzaamheden. In de praktijk wordt een dergelijk schrijven een ‘comfort letter’ genoemd.
Sluitingsdatum transactie – De datum waarop een in de circulaire gedaan aanbod moet zijn aanvaard; de datum waarop inschrijvingen voor aandelen of andere effecten moeten zijn gedaan; of de datum waarop de aandeelhouders hun stem uitbrengen om de transactie goed te keuren.
Uitgevende entiteit – Voor de doeleinden van de Prospectusrichtlijn: ‘Een rechtspersoon die effecten uitbrengt dan wel aangeeft voornemens te zijn zulke effecten uit te brengen.’
Winstprognose – De Prospectusrichtlijn definieert een winstprognose als ‘een formulering waarin uitdrukkelijk of impliciet melding wordt gemaakt van een cijfer dan wel van een minimum- of maximumcijfer van de vermoedelijke omvang van de winst of het verlies voor de lopende verslagperiode en/of de daaropvolgende verslagperiodes, of die gegevens bevat op grond waarvan een dergelijk cijfer voor de toekomstige winst of het toekomstige verlies kan worden berekend, ook al wordt geen specifiek cijfer vermeld en wordt het woord ‘winst’ niet genoemd.’ Indien een winstprognose betrekking heeft op een wat langere periode en/of onderhevig is aan een sterke mate van onzekerheid, spreekt men ook wel van een voorspelling.
Prospectus – Dit betreft een algemene term welke als volgt gedefinieerd is: Een document, opgesteld op grond van wettelijke en statutaire voorschriften aangaande effecten, dat door een entiteit wordt uitgegeven met de bedoeling een derde partij te bewegen een investering te plegen. Dit omvat onder andere een biedingsbericht, een tot de aandeelhouders gerichte circulaire of een vergelijkbaar document.
Prospectusrichtlijn – Algemene benaming van de Prospectusrichtlijn van de EU, Verordening (EG) nr. 809/2004 tot uitvoering van de Prospectusrichtlijn van de EU, Richtlijn 2003/71/EG, die uitgebreide regels vastlegt voor prospectussen en de inhoud daarvan.
Begeleidende bank – De ‘begeleidende bank’ begeleidt de emissie van effecten dan wel de introductie door verhandeling van de reeds eerder uitgegeven effecten. De begeleidende bank voert onder meer een due diligence onderzoek uit ten aanzien van de status van de uitgevende entiteit en de juistheid en volledigheid van de in het prospectus gedane mededelingen in het licht van de vereisten voor de aanbieding van effecten.



Wft – Wet op het financieel toezicht, ofwel het Nederlands recht zoals dat van toepassing is op ondernemingen die in Nederland waardepapieren uitgeven. De Prospectusrichtlijn van de Europese Unie is via de Wft in Nederlands recht omgezet.

Algemene uitgangspunten

Opdrachtaanvaarding

5 Voor het aanvaarden en voortzetten van opdrachten, het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden, de ethische normen, de door wet- en regelgeving gestelde eisen voor de kwaliteitsbeheersing, planning en performance, documentatie en een professioneel-kritische instelling wordt verwezen naar de Prospectusrichtlijn (*Prospectusrichtlijn 2003/71/EG* en *Prospectusrichtlijn 809/2004*), de Wft, de VGBA, de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten en de algemene en specifieke standaarden. In aanvulling hierop zullen hierna enkele situaties specifiek worden toegelicht.

6 **De accountant en de opdrachtgever dienen het eens te zijn over de opdrachtvoorwaarden.** Het is noodzakelijk de overeengekomen voorwaarden vast te leggen in een opdrachtbevestiging of in een andere passende contractsvorm, verder aangeduid als 'de opdrachtbevestiging'. Teneinde misverstanden met betrekking tot de opdracht te vermijden, heeft zowel de opdrachtgever als de accountant er belang bij dat de accountant de opdracht schriftelijk bevestigt, bij voorkeur voordat de uitvoering van de opdracht aanvangt. Door middel van de opdrachtbevestiging worden de aanvaarding van de opdracht, het doel en de reikwijdte van de uit te voeren werkzaamheden, de omvang van de verantwoordelijkheid van de accountant ten opzichte van de opdrachtgever en de wijze van rapportering vastgelegd en bevestigd.

7 **De accountant dient zijn vakkundige oordeelsvorming te hanteren om te bepalen in welke mate kennis van de bedrijfsactiviteiten van de uitgevende entiteit voor hem vereist is.**

8 **De accountant dient zich te onthouden van uitspraken over zaken waarvoor andere experts of adviseurs op grond van hun specifieke ervaring of vaardigheden beter geëquipeerd zijn en aanvaardt geen verantwoordelijkheid voor dergelijke zaken.** Het is mogelijk dat de accountant gebruik maakt van een deskundige. Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige* is dienovereenkomstig van toepassing.

Uitvoering van de opdracht

9 **'Met betrekking tot bepaalde assurance-opdrachten schrijft de Prospectusrichtlijn een specifieke formulering van de conclusie voor (bijvoorbeeld bij pro-forma financiële informatie). De accountant dient deze formulering voorafgaand aan het aanvaarden van de opdracht met de uitgevende entiteit te bespreken.** Wanneer op basis van deze bespreking wordt geconcludeerd dat de formulering van het af te geven assurance-rapport niet kan voldoen aan de eisen van Prospectusrichtlijn, bestaat er normaal gesproken geen rationeel doel voor deze opdracht. Indien toegestaan, kan de uitgevende entiteit besluitende desbetreffende financiële informatie niet in het prospectus op te nemen'.

10 **Indien een accountant bij een opdracht met betrekking tot een prospectus aanwijzingen van fraude en/of onwettig handelen ontdekt, dient hij met betrekking tot deze aanwijzingen overeenkomstig Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten* en Standaard 250 *Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten te handelen*.** De accountant houdt hierbij rekening met de aard en de reikwijdte van de opdracht.

11 Het kan zijn dat de accountant tijdens de uitvoering van zijn opdracht informatie verkrijgt waarvan hij van mening is dat deze moet worden vermeld in het prospectus, aangezien deze informatie volgens hem materieel is voor het doel van het prospectus of de voorgestelde transactie. **De accountant dient zijn bevindingen met het bestuur van de uitgevende entiteit te bespreken en op grond daarvan de consequenties voor zijn rapportage te bepalen.**

Rapportering

12 **De accountant dient voor elke door hem uit te brengen rapportage toereikende schriftelijke bevestigingen van het bestuur (bevestigingsbrieven) van de entiteit te verkrijgen over feiten en omstandigheden die van materieel belang zijn en waarvan in redelijkheid niet kan worden verwacht dat hieromtrent andere toereikende informatie beschikbaar is.**

13 **De accountant dient, in zijn rapportages, de relevante bepalingen in de Standaarden 700[637],**

[637] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.*

705[638], 706[639], 710[640], 720[641], 800[642], 3000[643], 3400[644], 4400[645] en 5500N[646](afhankelijk van het soort opdracht) in acht te nemen.

Toestemming tot openbaarmaking

14 Met betrekking tot historische financiële informatie, waarvoor de uitgevende entiteit reeds beschikt over:
a. gecontroleerde financiële overzichten; of
b. gecontroleerde of beoordeelde tussentijdse financiële informatie,
die voldoen aan de geldende regels met betrekking tot het opstellen en presenteren van in een prospectus op te nemen historische financiële informatie (al dan niet door middel van verwijzing), kan de uitgevende entiteit ervoor kiezen deze financiële overzichten of financiële informatie in het prospectus op te nemen, tezamen met de reeds verstrekte accountantsverklaring en/of beoordelingsverklaring (verklaring) van de accountant. **De accountant dient de uitgevende entiteit schriftelijke toestemming te geven om deze verklaringen in het prospectus op te nemen.**
Indien de beschikbare historische financiële informatie niet voldoet aan de geldende regels met betrekking tot het opstellen en presenteren van historische financiële informatie in een prospectus, dient de accountant de uitgevende entiteit te verzoeken om nieuwe historische financiële informatie op te stellen, waarbij de accountant vervolgens een accountantsverklaring en/of beoordelingsverklaring moet geven.
De paragrafen 17–23 bevatten nadere aanwijzingen voor dit soort situaties.
De accountant dient de uitgevende entiteit schriftelijke toestemming te geven om deze verklaringen in het prospectus op te nemen.

15 **Voordat een accountant toestemming geeft voor opname in een prospectus van zijn accountantsverklaring en/of beoordelingsverklaring of verwijzingen naar zijn naam dient hij:**
a. de financiële overzichten en/of financiële informatie en de daarbij behorende verklaring te vergelijken met de overige in het prospectus opgenomen informatie en te beoordelen of hij reden heeft om aan te nemen dat de overige informatie tegenstrijdig is met de informatie waarbij de accountantsverklaring en/of beoordelingsverklaring is afgegeven; en verder
b. te beoordelen of er reden is enige informatie in het prospectus als misleidend te beschouwen.
Indien de accountant meent dat het prospectus informatie bevat die misleidend is of niet consistent is met de financiële overzichten en/of financiële informatie en de daarbij behorende verklaring, dan dient hij toestemming tot openbaarmaking te weigeren totdat het prospectus op passende wijze is aangepast of de uitgevende instelling hem ervan heeft weten te overtuigen dat zijn bevindingen ongegrond zijn.

16 **Indien de accountant toestemming geeft voor opname van een reeds verstrekte accountantsverklaring en/of beoordelingsverklaring, dient hij procedures met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de periode uit te voeren in overeenstemming met paragraaf 20 van Standaard 560 voor de periode tussen de oorspronkelijke datum van zijn verklaring en de datum van het prospectus.**

Werkzaamheden met betrekking tot opdrachten inzake historische financiële informatie

17 In aanvulling op de paragrafen 5–16 worden in de paragrafen 18–23 de grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgesteld, en aanwijzingen gegeven met betrekking tot de verantwoordelijkheden van accountants en de door accountants uit te voeren controlewerkzaamheden bij het opstellen van een accountantsverklaring en/of beoordelingsverklaring over historische financiële overzichten in een prospectus. De doelstelling van de controlewerkzaamheden die de accountant uitvoert is om hem in staat te stellen een oordeel te formuleren of, voor de doeleinden van het prospectus, de financiële overzichten een getrouw beeld geven van de grootte en samenstelling van het vermogen en van het resultaat en de kasstromen van de uitgevende entiteit.
Indien de uitgevende entiteit ten behoeve van het prospectus nieuwe financiële overzichten opstelt omdat een gecontroleerde volledige set van financiële overzichten voor algemene

---

[638] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[639] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[640] Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten.*
[641] Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen.*
[642] Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden.*
[643] Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie.*
[644] Standaard 3400, *Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie.*
[645] Standaard 4400, *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie.*
[646] Standaard 5500, *Transactiegerelateerde adviesdiensten.*

doeleinden niet voldoet aan de op het opstellen en presenteren van financiële overzichten van toepassing zijnde regels, dient een nieuwe accountantsverklaring te worden verstrekt.

18 **Ook indien de financiële voorgeschiedenis van de uitgevende entiteit complex is, er geen gecontroleerde onderliggende financiële overzichten beschikbaar zijn en dit leidt tot opneming van nieuwe historische financiële overzichten in het prospectus, dient op basis van de Prospectusrichtlijn een accountantsverklaring teworden verstrekt.**
In bepaalde situaties, waaronder:
- aanpassing van eerder gepubliceerde financiële overzichten en het omgaan met entiteiten die niet eerder geconsolideerde overzichten hebben opgesteld;
- 'carve-outs';
- overnames;
- nieuw opgerichte uitgevende entiteiten,

kan het opstellen van historische financiële overzichten betekenen dat deze informatie in samengestelde of geaggregeerde, in plaats van geconsolideerde, vorm wordt opgesteld om op deze wijze invulling te geven aan de vereiste dat de financiële overzichten voor de doeleinden van het prospectus een getrouw beeld geven.

19 **Een accountant die de opdracht heeft aanvaard een accountantsverklaring af te geven dient voldoende toereikende controle-informatie te verkrijgen en dient daarbij:**
a. **de doelstellingen van het prospectus te begrijpen;**
b. **vast te stellen welk stelsel van financiële verslaggeving wordt vereist door de wet- en regelgeving; en**
c. **de toepasselijkheid van de gekozen waarderingsgrondslagen binnen het stelsel van financiële verslaggeving te beoordelen,**
om vast te stellen of de door de uitgevende entiteit voorgestelde historische financiële overzichten een getrouw beeld geven in het kader van de doeleinden van het prospectus.

20 **De accountant dient zich er van te overtuigen dat het bestuur van de uitgevende entiteit een analyse heeft uitgevoerd van de waarderingsgrondslagen die zijn toegepast bij het opstellen van de historische financiële overzichten.** Het is de verantwoordelijkheid van het bestuur om vast te stellen of de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving geschikt zijn voor de periode die volgt op de transactie die het onderwerp van het prospectus vormt. **De accountant dient tevens na te gaan of deze grondslagen aansluiten bij het toepasselijke stelsel voor de financiële verslaggeving.**

21 **De accountant dient financiële overzichten met betrekking tot historische financiële informatie die opgesteld worden ten behoeve van het prospectus te controleren in overeenstemming met de controle- en overige standaarden die van toepassing zijn op het moment van de uitvoering van de werkzaamheden.**

22 **De door de accountant uit te voeren procedures dienen onder meer te bestaan uit:**
a. **het onderzoeken van materiële correcties in eerder gepubliceerde historische financiële overzichten;**
b. **het nagaan of de noodzakelijke wijzigingen zijn aangebracht in eerder gepubliceerde historische financiële overzichten; en**
c. **het vaststellen dat de informatie op de juiste wijze uit de historische financiële informatie is overgenomen, als het gaat om informatie die is ontleend aan eerder gepubliceerde financiële overzichten.**

Rapportering

23 Normaal gesproken geeft het oordeel van de accountant weer of de financiële overzichten in het kader van de doeleinden van het prospectus een getrouw beeld geven van de grootte en samenstelling van het vermogen en van het resultaat en de kasstromen. De accountant wordt geacht een accountantsverklaring af te geven voor elke periode vallend binnen het tijdsbestek waarop de door hem gecontroleerde en/of beoordeelde financiële overzichten betrekking hebben. Alvorens een accountantsverklaring over financiële overzichten in een prospectus op te nemen zal de uitgevende partij toestemming van de accountant verkrijgen.

Werkzaamheden met betrekking tot opdrachten inzake winstprognoses

24 De paragrafen 25–65 van deze Standaard zijn gebaseerd op Standaard 3400 *Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie* en stellen grondslagen en essentiële werkzaamheden vast, en geven aanwijzingen aan de accountant die een opdracht heeft inzake een winstprognose die overeenkomstig de bepalingen van de Prospectusrichtlijn in een prospectus zal worden opgenomen. Deze paragrafen zijn een aanvulling op paragrafen 5–16 van deze Standaard. De Europese Prospectusrichtlijn schrijft echter een specifieke formulering van de oordeelsparagraaf in het assurancerapport voor; bijgevolg is het deel over rapportering met betrekking tot prospectieve financiële informatie (paragraaf 27–30 van Standaard 3400) niet van toepassing.

25 In een winstprognose kan ook historische financiële informatie zijn opgenomen met betrekking tot

een verstreken periode. Bijvoorbeeld, in een prognose die op 15 oktober 20XX is opgesteld aangaande de winst over het jaar eindigend op 31 december 20XX kunnen ook de resultaten voor de periode van zes maanden eindigend op 30 juni 20XX zoals opgenomen in de halfjaarlijkse rapportage van de uitgevende entiteit en de bedragen die uit de managementrapportage van het bestuur over de maanden juli en augustus zijn overgenomen.

26 Met een winstverwachting wordt bedoeld: historische financiële informatie over een financiële periode die is afgesloten, maar waarover nog geen resultaten zijn gepubliceerd.

27 De vereisten voor 'winstprognoses' zijn ook van toepassing op vergelijkbare opstellingen die bijvoorbeeld onder de titel 'winstverwachting' of 'winstraming' worden uitgebracht.

De aard van winstprognoses

28 Een winstprognose is inherent onzeker, aangezien gebeurtenissen en omstandigheden niet per se op de voorspelde manier optreden of in het geheel niet zijn voorzien of omdat het bestuur ander beleid ontwikkelt. Een winstprognose bevat toelichtingen, die de beoogde gebruikers helpen te begrijpen welke aspecten onzeker zijn.

29 Een winstprognose is gewoonlijk op veronderstellingen gebaseerd die zijn afgeleid van de verwachte effecten van toekomstige gebeurtenissen en activiteiten. Veronderstellingen vormen een essentieel element van winstprognoses. Daarom vereist de regelgeving dat de veronderstellingen die van materieel belang kunnen zijn voor het uitkomen van de prognose worden toegelicht, inclusief de veronderstellingen die verband houden met zaken waarop het bestuur invloed of controle kan uitoefenen.

30 De mate waarin een winstprognose materieel afwijkt van het werkelijke resultaat is afhankelijk van de specifieke omstandigheden die bij de winstprognose een rol spelen. De duur van de periode waarop de prognose betrekking heeft is slechts één factor en niet noodzakelijkerwijs de belangrijkste. Bijvoorbeeld, een reeds lang bestaande onderneming kan de resultaten van het volgende jaar mogelijk met meer zekerheid voorspellen, met name als zij in een stabiele omgeving opereert, dan een nieuwe onderneming of een reeds lang bestaande onderneming die besluit nieuwe activiteiten te ontplooien.

31 Het feit dat een winstprognose de uiteindelijke resultaten niet correct voorspelt, betekent niet dat deze winstprognose niet naar behoren was opgesteld.

32 Winstprognoses moeten relevant, betrouwbaar, begrijpelijk en vergelijkbaar zijn.

Wettelijke en andere reglementaire vereisten

33 De Prospectusrichtlijn vereist dat een accountant een rapportage volgens een voorgeschreven vorm verstrekt over alle in een prospectus opgenomen winstprognoses.

Planning en uitvoering van de opdracht

34 **De accountant dient voldoende kennis te krijgen van de winstprognose, zodat hij het risico dat deze niet op de juiste wijze is opgesteld kan identificeren en beoordelen. Zodoende is hij in staat om procedures te plannen en uit te voeren, zodat toereikende controle-informatie wordt verkregen.**

Deze kennis omvat onder meer:

a. de achtergrond van en de omstandigheden waaronder de in het prospectus opgenomen winstprognose tot stand is gekomen;
b. de activiteiten van de entiteit;
c. de door het bestuur gehanteerde of geplande procedures voor het opstellen van de winstprognose.

35 De accountant verkrijgt kennis van de winstprognose door overleg met het bestuur van de entiteit en door de relevante ondersteunende documentatie door te nemen. De accountant zal met name vaststellen of dit een nieuwe winstprognose is, dan wel een eerder opgestelde prognose die mogelijk geactualiseerd moet worden. In een opstartsituatie of wanneer een reeds bestaande onderneming nieuwe activiteiten ontplooit, zal het begrip van de accountant met betrekking tot de voorgenomen activiteiten beperkt zijn tot algemene kennis van de sector en begrip van de door de entiteit uitgevoerde businessanalyse.

36 Om te kunnen rapporteren over de juiste opstelling van een winstprognose zal in het algemeen begrip worden verkregen van de door de entiteit gebruikte systemen en procedures voor de financiële verslaggeving, het opstellen van de begroting en het maken van voorspellingen.

De accountant overlegt met de opstellers van een winstprognose hoe deze tot stand is gekomen. Specifieke onderwerpen hierbij zijn:

- de organisatiestructuur van de entiteit en de mate waarin dochter maatschappijen of lokale bedrijfseenheden bij de opstelling van de winstprognose zijn betrokken;
- de vraag of de winstprognose is opgesteld volgens grondslagen zoals gebruikt voor de meest recente historische financiële overzichten in het prospectus;

- de mate waarin de prognose historische financiële informatie bevat;
- het vergelijkbaar zijn van de winstprognose met nadien te publiceren historische financiële overzichten.

37 **De accountant dient, indien de entiteit regelmatig winstprognoses opstelt, te analyseren in welke mate eerdere prognoses aansloten bij de uiteindelijke resultaten en eventuele afwijkingen te analyseren.** Dit helpt bij het verkrijgen van kennis van de business van de entiteit en kan verder nuttig zijn bij het identificeren van de risicogebieden.

Materialiteit

38 **De accountant dient de materialiteit te bepalen bij het plannen van de werkzaamheden en te gebruiken bij het evalueren van zijn bevindingen voor het af te geven assurancerapport.**

39 Een winstprognose zal onder andere geen afwijking van materieel belang mogen bevatten. In de context van het opstellen van een winstprognose worden onder andere de volgende zaken als afwijking aangemerkt:
- veronderstellingen die niet aansluiten bij de businessanalyse;
- onjuiste toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving;
- onjuiste toepassing van een gebruikte veronderstelling;
- het ongecorrigeerd opnemen van historische financiële overzichten waarin eerder een afwijking is geconstateerd;
- het niet toelichten van een veronderstelling of een andere uitleg die voor het doorgronden van de prognose van belang is;
- het zodanig presenteren van een prognose dat ze niet kan worden vergeleken met de nadien te publiceren historische financiële overzichten.

Toereikende opstelling

40 **Om een conclusie te trekken of een winstprognose op de juiste wijze is opgesteld, dient de accountant informatie te verkrijgen dat de prognose geen afwijking van materieel belang bevat. Hij doet dat door:**
a. **informatie te verkrijgen dat de winstprognose relevant, betrouwbaar, begrijpelijk en vergelijkbaar is;**
b. **te controleren of de winstprognose accuraat is opgesteld overeenkomstig de gebruikte veronderstellingen en de door de opsteller gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving;**
c. **te overwegen of de gebruikte veronderstellingen aansluiten bij de bedrijfsanalyse en de kennis die de accountant heeft van de bedrijfsactiviteiten; en**
d. **te evalueren hoe eventuele historische financiële informatie in de prognose is verwerkt.**

41 **De accountant dient de uitgevoerde bedrijfsanalyse te beoordelen en na te gaan of deze is gebruikt bij het opstellen van de winstprognose.**

42 **De accountant dient de plannen, strategieën en risicoanalyses van de entiteit met de opsteller van de winstprognose te bespreken. Hij dient verder de ondersteunende documentatie te onderzoeken en vast te stellen of die documenten aansluiten bij de bedrijfsanalyse.**

43 **Indien de financiële informatie afhankelijk is van de plannen van het bestuur dient de accountant hieromtrent een bevestiging van het bestuur te ontvangen.**

44 **De accountant dient van de opstellers van de winstprognose details te ontvangen aangaande die veronderstellingen die voor de opstelling van de winstprognose van materieel belang zijn.** In de meeste gevallen zullen niet alle veronderstellingen die de winstprognose ondersteunen worden toegelicht. De reden hiervoor is dat alleen die veronderstellingen die voor het begrip van de winstprognose materieel zijn op grond van de prospectusrichtlijn in het prospectus moeten worden toegelicht.

45 Er kan een breed scala aan redelijke veronderstellingen zijn waarop een winstprognose kan worden gebaseerd. Het is niet aan de accountant om te beoordelen of de keuze van redelijke veronderstellingen in die specifieke situatie juist is. **De accountant dient echter wel:**
a. **te overwegen of alle door het bestuur gebruikte veronderstellingen die volgens de accountant voor een goed begrip van de winstprognose noodzakelijk zijn op adequate wijze zijn toegelicht; en**
b. **te overwegen of enige door het bestuur gebruikte materiële veronderstelling onrealistisch lijkt te zijn.**

46 **Bij het controleren van de opstelling van de winstprognose dient de accountant te overwegen of er kasstroomoverzichten en balansen moeten worden gebruikt om te toetsen of er sprake is van omissies en inconsistenties in de winstprognose. Als er geen kasstroomoverzichten en balansen beschikbaar zijn en komen terwijl de accountant na overleg met het bestuur meent dat zulks in de gegeven omstandigheden wel noodzakelijk is, dient hij te overwegen welke gevolgen dit heeft voor de uitvoering van zijn assurance-opdracht.**

Historische financiële informatie

47 **Bij het evalueren van de uitgangspunten voor het opstellen van in de winstprognose verwerkte historische financiële informatie dient de accountant:**
   a. **te overwegen of enig onderdeel van die historische financiële informatie door een accountant is gecontroleerd of beoordeeld en, zo ja, wat de resultaten van die controle of beoordeling zijn;**
   b. **te evalueren of de niet gecontroleerde historische financiële informatie acceptabel is in het kader van de prognose;**
   c. **te evalueren hoe de historische financiële informatie in de winstprognose is opgenomen; en**
   d. **indien er wijzigingen zijn aangebracht in eerder gepubliceerde historische financiële informatie te evalueren of deze aanpassingen in de gegeven omstandigheden gerechtvaardigd zijn.**

48 **Indien historische financiële informatie is gecontroleerd of beoordeeld, dient de accountant de reikwijdte van de uitgevoerde controle- of beoordelingswerkzaamheden te evalueren.**

49 **Om te evalueren of niet gecontroleerde of beoordeelde historische financiële informatie in de winstprognose acceptabel is, dient de accountant:**
   a. **kennis te hebben van de interne controleomgeving van de entiteit die relevant is voor de historische financiële informatie;**
   b. **overleg te plegen met het bestuur van de entiteit over de toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving en over eventuele afwijkingen ten opzichte van de methoden die zijn gebruikt bij het opstellen van de in het prospectus opgenomen historische financiële overzichten;**
   c. **inlichtingen in te winnen bij het bestuur en bij eventuele andere verantwoordelijken of er wijzigingen zijn aangebracht in de systemen voor financiële verslaggeving of interne beheersing of dat er sprake is van verstoringen in de systemen en/of de interne beheersing die mogelijk gevolgen hebben voor de betrouwbaarheid van de historische financiële informatie;**
   d. **inlichtingen in te winnen met betrekking tot wijzigingen in de door de entiteit gevolgde procedures bij het opstellen van historische financiële informatie;**
   e. **de juistheid van niet gecontroleerde historische financiële informatie te overwegen door deze informatie te vergelijken met gecontroleerde jaarrekeningen over dezelfde periode;**
   f. **de historische financiële informatie te vergelijken met eerdere budgetten en prognoses die door de entiteit zijn opgesteld met betrekking tot de periode die door de historische financiële informatie wordt bestreken en zo inzicht te verkrijgen in oorzaken van significante verschillen; en**
   g. **de in de winstprognose verwerkte historische financiële informatie te verifiëren door na te gaan of ze overeenkomt met of aansluit bij de onderliggende administratieve gegevens van de entiteit.**

50 **Indien de accountant vaststelt dat hij via de hierboven bedoelde procedures niet voldoende informatie kan verkrijgen die bevestigt dat de financiële informatie voor het reeds verstreken deel van de prognoseperiode een redelijke basis vormt om in de winstprognose te worden opgenomen, dient hij zijn bevindingen met het bestuur van de entiteit te bespreken.**

51 Het is van belang dat de accountant bij het onderzoeken van in een winstprognose opgenomen historische financiële informatie begrijpt op welke wijze zulke informatie in de prognose is opgenomen. Indien er voor prospectieve financiële informatie en historische informatie verschillende systemen en procedures worden gebruikt, bestaat er altijd een risico dat zich inconsistenties voordoen met betrekking tot de afgrenzing van die twee typen informatie en dat deze inconsistenties kunnen leiden tot fouten van materieel belang bij het opstellen van de winstprognose.

Consistente grondslagen voor (financiële) verslaggeving

52 **De accountant dient de grondslagen voor financiële verslaggeving die bij het opstellen van de winstprognose zijn gebruikt te vergelijken met de grondslagen die zijn gebruikt bij de meest recente historische financiële informatie in het prospectus en te beoordelen of deze consistent zijn en met betrekking tot de winstprognose hun toepasselijkheid hebben behouden.**

53 **Indien de winstprognose betrekking heeft op een opstartsituatie, dient de accountant te onderzoeken of de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving geschikt zijn.**

Presentatie van de winstprognose

54 **De accountant dient te overwegen of er aanwijzingen zijn dat:**
   a. **de winstprognose op een onbegrijpelijke wijze is gepresenteerd;**
   b. **een materiële veronderstelling onrealistisch is;**
   c. **veronderstellingen of andere gegevens die voor een goed begrip van de winstprognose van belang zijn niet zijn toegelicht; of**

d. **de winstprognose niet kan worden vergeleken met later uit te brengen historische financiële overzichten.**

55 **Indien de accountant kennis heeft van één of meer van voornoemde aanwijzingen, dient hij deze zaken te onderzoeken, waaronder het bespreken met de verantwoordelijken voor de winstprognose en het overwegen of hij zijn conclusie kan afgeven.**

56 Bij het evalueren van de winstprognose zal de accountant overwegen of de bestanddelen van de winstprognose op een duidelijke wijze zijn omschreven. Bijvoorbeeld, indien een winstprognose wordt gepresenteerd als één bedrag voor de winst vóór belastingen, en dit wordt bereikt door de opname van een niet terugkerende eenmalige opbrengst uit de verkoop van een vast actief, zal worden nagegaan of nadere toelichting is opgenomen teneinde de winstprognose begrijpelijk te maken.

57 Teneinde te beoordelen of toelichtingen met betrekking tot een winstprognose volstaan, zal de accountant nagaan of de mate van inherente onzekerheid waaraan de informatie onderhevig is voldoende is toegelicht.

58 Indien een winstprognose aan een sterke mate van onzekerheid onderhevig is, voeren de opstellers normaliter een gevoeligheidsanalyse uit. Deze analyse richt zich met name op de veronderstellingen waarvan men meent dat ze het meest onzeker zijn en/of de grootste afwijkingen ten aanzien van de prognose teweeg kunnen brengen. **De accountant dient deze analyse in zijn beoordeling te betrekken teneinde de toereikendheid van de toelichting vast te stellen.**

59 Teneinde vast te stellen of de prognose kan worden vergeleken met nadien uit te brengen historische financiële overzichten, beoordeelt de accountant de wijze waarop een winstprognose in het prospectus wordt gepresenteerd.

60 De keuze van presentatie en toelichtingen en de nadruk op bepaalde cijfers kunnen mede bepalend zijn voor de manier waarop de winstprognose zal worden geïnterpreteerd. De accountant beoordeelt of dit aansluit bij het doel waarvoor de prognose is opgesteld.

De schriftelijke bevestiging

61 In paragraaf 11 worden grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgelegd en worden aanwijzingen gegeven voor bevestigingsbrieven welke gelden voor alle opdrachten die verband houden met een prospectus.

Rapportering

62 In de paragrafen 5–16 worden grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgelegd en worden aanwijzingen gegeven voor de rapportering welke gelden voor alle opdrachten die verband houden met prospectussen. Voor opdrachten om te rapporteren aangaande winstprognoses worden hieronder aanvullende grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgelegd, en aanwijzingen gegeven

63 **Het onderzoeksrapport inzake een onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie dient de volgende elementen te bevatten**:

a. **het opschrift;**
b. **de geadresseerde;**
c. **de identificatie van de toekomstgerichte financiële informatie;**
d. **een verwijzing naar algemeen aanvaarde standaarden met betrekking tot het onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie;**
e. **de vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor de toekomstgerichte financiële informatie, met inbegrip van de veronderstellingen waarop deze is gebaseerd;**
f. **een vermelding van het doel van de toekomstgerichte financiële informatie en/of de beperkte verspreidingskring;**
g. **een conclusie waarin wordt vermeld dat de toekomstgerichte financiële informatie naar behoren is opgesteld op basis van de vermelde grondslagen en dat de grondslag voor de opstelling van de toekomstgerichte financiële informatie in overeenstemming is met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de uitgevende entiteit;**
h. **een toereikend omschreven 'waarschuwing' omtrent de realiseerbaarheid van de in de toekomstgerichte financiële informatie opgenomen uitkomsten;**
i. **de datum van het onderzoeksrapport, welke de datum van het voltooien van de werkzaamheden dient te zijn;**
j. **het adres van de accountant; en**
k. **de ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk).**

Aanpassingen van de conclusie in het assurancerapport

64 **Op grond van de Prospectusrichtlijn dienen conclusies positief en zonder bedenkingen te worden geformuleerd.** (Zie ook Par. 9)



Toestemming

65 **De accountant dient te overwegen of de winstprognose past in het beeld van het prospectus alvorens hij zijn toestemming geeft om zijn rapportage met betrekking tot de winstprognose in het prospectus op te nemen.**

Werkzaamheden met betrekking tot pro forma financiële informatie

66 Paragraaf 66 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

De aard van pro forma financiële informatie

67 Paragraaf 67 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

Wettelijke en andere reglementaire vereisten

68 Paragraaf 68 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

Planning en uitvoering van de opdracht

69 Paragraaf 69 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
70 Paragraaf 70 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
71 Paragraaf 71 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

Materialiteit

72 Paragraaf 72 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
73 Paragraaf 73 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
74 Paragraaf 74 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
75 Paragraaf 75 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

Niet-aangepaste historische financiële informatie van de uitgevende entiteit

76 Paragraaf 76 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
77 Paragraaf 77 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
78 Paragraaf 78 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

Pro forma aanpassingen

79 Paragraaf 79 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
80 Paragraaf 80 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
81 Paragraaf 81 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
82 Paragraaf 82 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
83 Paragraaf 83 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
84 Paragraaf 84 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
85 Paragraaf 85 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

Niet opgenomen pro forma aanpassingen

86 Paragraaf 86 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

Controleren van de berekeningen

87 Paragraaf 87 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

Consistente grondslagen voor financiële verslaglegging

88 Paragraaf 88 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
89 Paragraaf 89 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

Presentatie van de pro forma financiële informatie

90 Paragraaf 90 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
91 Paragraaf 91 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

De schriftelijke bevestiging

92 Paragraaf 92 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

Rapportering

93 Paragraaf 93 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
94 Paragraaf 94 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
95 Paragraaf 95 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420
96 Paragraaf 96 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

Aanpassingen in de formulering van de oordeelsparagraaf in de rapportage

97 Paragraaf 97 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

Toestemming

98 Paragraaf 98 vervalt ivm nieuwe Standaard 3420

Werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie inzake comfort letters

99 In aanvulling op de paragrafen 5–16 worden in de paragrafen 100–128 van deze Standaard grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgesteld, en aanwijzingen gegeven voor accountants die een rapportage voor een specifieke gebruikersgroep moeten afgeven door middel van een ‘comfort letter’.
Voor de uitvoering van deze opdrachten wordt daarnaast verwezen naar Standaard 4400 *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie*.

100 De uitgevende entiteit kan op verzoek van de begeleidende bank, ten behoeve van de tenuitvoerlegging van zijn onderzoeksverplichtingen de accountant verzoeken voor hem bepaalde activiteiten te verrichten en zijn bevindingen te rapporteren (in de vorm van wat doorgaans een comfort letter genoemd wordt).
De paragrafen 101–128 van deze Standaard stellen grondslagen en essentiële werkzaamheden vast, en geven aanwijzingen voor het uitbrengen van comfort letters in verband met in een prospectus opgenomen financiële overzichten.

Opdrachtvoorwaarden

101 De opdrachtbevestiging wordt aan de uigevende entiteit geadresseerd. Ook de begeleidende bank kan als geadresseerde worden opgenomen.

102 De accountant stuurt de uitgevende entiteit en – indien van toepassing – de begeleidende bank normaliter een conceptopdrachtbevestiging en een concept-comfort letter. Deze conceptopdrachtbevestiging wordt in definitieve vorm uitgebracht na overleg met de uitgevende entiteit en – indien van toepassing – de begeleidende bank.

Uitvoering van de opdracht tot het opstellen van een ‘comfort letter’

Documenteren van procedures voor ‘comfort letters’

103 Alleen de begeleidende bank kan bepalen welke werkzaamheden voor zijn doeleinden volstaan. De begeleidende bank ontvangt meestal een standaardmodel voor een comfort letter op basis waarvan een specifieke versie kan worden ontwikkeld. **De accountant dient met de uitgevende entiteiten en de begeleidende bank overeenstemming te bereiken over de procedures die in verband met de comfort letter dienen te worden gevolgd.**

104 **Indien de opdrachtbevestiging niet door de begeleidende bank wordt ondertekend, dient het dossier van de accountant een memorandum te bevatten over de discussie die de uitgevende entiteit en de begeleidende bank hebben gevoerd over de procedures die de accountant wordt geacht uit te voeren.**

105 **De werkdocumenten ter onderbouwing van de bevindingen in de comfort letter dienen zodanig te worden opgesteld dat ze aantonen dat invulling is gegeven aan hetgeen is overeengekomen en een basis vormen voor datgene wat wordt gerapporteerd.** Een kopie van de concept-comfort letter kan als werkprogramma worden gebruikt, waarbij de accountant aftekent welke werkzaamheden afdoende zijn uitgevoerd.

106 **De werkzaamheden die de accountant geacht wordt uit te voeren dienen duidelijk te worden omschreven in de comfort letter (zowel in de conceptversie als in de uiteindelijke versie), zodat er geen misverstand kan bestaan over de basis waarop de accountant zijn bevindingen**

rapporteert, en zodat de begeleidende bank kan nagaan of de uit te voeren werkzaamheden voor zijn doeleinden volstaan.

Werkzaamheden

107 De begeleidende bank kan een beperkte mate van zekerheid verlangen met betrekking tot wijzigingen in gespecificeerde posten opgenomen in de balans en/of resultatenrekening. Indien een controle of beoordelingsopdracht ten aanzien van een financieel overzicht is uitgevoerd die niet verder teruggaat dan tot een datum die 135 dagen verwijderd ligt van de datum van de comfort letter, mag een accountant deze beperkte mate van zekerheid verstrekken in zijn comfort letter. Mocht in het kader van de gevraagde beperkte mate van zekerheid de accountant overgaan tot het beoordelen van een financieel overzicht waarvan de datum niet verder dan 135 dagen verwijderd ligt van de datum van de comfort letter, dan kan volstaan worden met het uitvoeren van de werkzaamheden in overeenstemming met de paragrafen 12-35 van Standaard 2410[647]. Uiteraard verstrekt de accountant de gevraagde beperkte mate van zekerheid alleen dan als hij geen aanwijzingen heeft dat zich wijzigingen in het gespecificeerde item in de genoemde 135 dagen hebben voorgedaan.

108 Als onderdeel van de opdrachtbevestiging wordt ten behoeve van de comfort letter een datum bepaald tot waar de accountant de gevraagde procedures uitvoert. Die datum zal veelal vlak voor de datum van het prospectus liggen (meestal drie tot vijf werkdagen daarvoor).

109 **De accountant dient van het bestuur een bevestigingsbrief te krijgen met dezelfde datum als de comfort letter. De accountant dient ook een aanvullende bevestigingsbrief te verkrijgen voor een aanvullende comfort letter.**

Voorbeeld van procedures

110 De procedures die de accountant toepast in verband met comfort letters zijn beperkt tot die zaken waarvoor zijn deskundigheid als accountant relevant is.

111 **De accountant dient in zijn comfort letter uitsluitend te rapporteren over informatie die ontleend is aan de administratie en die onderworpen is aan de interne beheersing van de klant voor zover relevant voor het opstellen van financiële informatie. De accountant dient bovendien kennis te hebben van het systeem voor interne beheersing voor zover relevant voor het opstellen van financiële informatie.**

112 In het algemeen beperkt de accountant zich tot het rapporteren van feitelijke bevindingen. De accountant mag op grond van paragraaf 111 alleen op de volgende typen informatie procedures uitvoeren en rapporteren:

- bedragen (in een bepaalde munteenheid) of van bedragen (in een bepaalde munteenheid) afgeleide percentages, waarbij de bedragen of percentages verkregen zijn uit de administratie die onderworpen is aan interne beheersings maatregelen relevant voor de financiële verslaggeving;
- informatie die rechtstreeks uit de administratie afgeleid is, hetzij via analyse, hetzij door berekening;
- kwantitatieve informatie die uit de administratie is verkregen, voor zover die informatie onderworpen is aan dezelfde interne beheersingsmaatregelen als de bedragen (in een bepaalde munteenheid) zelf.

113 De accountant kan niet volstaan met het eenvoudigweg vergelijken van specifieke items in een prospectus met bijvoorbeeld opstellingen, analyses en schema's die door de uitgevende entiteit zijn opgesteld. **De accountant dient de specifieke items in de opstellingen, analyses en schema's te vergelijken met de onderliggende administratie van de uitgevende entiteit.**

114 **De accountant dient met betrekking tot comfort letters geen procedures uit te voeren of bevindingen te rapporteren die verband houden met subjectieve aangelegenheden.**

115 Termen zonder vastomlijnde betekenis (bijvoorbeeld 'algemene beoordeling', 'beperkte beoordeling', 'afstemmen', 'checken', 'test', 'overeengekomen' of 'herberekend') worden bij de beschrijving van de werkzaamheden normaliter niet gebruikt, tenzij de procedures bedoeld onder deze noemers in de comfort letter beschreven staan. Indien een comfort letter geen precieze definitie bevat van de term 'materieel' (bijvoorbeeld: 'plus of min 5%' of 'een toe- of afname van meer dan EUR 1.000'), dan zal de accountant normaliter hierover niet rapporteren.

116 Zonder vastomlijnde (financieel economische) definitie van wat bedoeld wordt met bijvoorbeeld een 'ongunstige ontwikkeling', verstrekt de accountant geen zekerheid met betrekking tot de afwezigheid van deze 'ongunstige ontwikkeling'.

117 **De accountant dient in comfort letters geen bevindingen te rapporteren over zaken waarbij zijn deskundigheid niet relevant is.** Accountants rapporteren daarom bijvoorbeeld niet over wie aandelen houdt (waaronder inbegrepen economische eigendom), de oppervlakte van de

[647] Standaard 2410, *Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit.*

faciliteiten of de gehuurde ruimte, het aantal werknemers en de aantallen werknemers per klasse (behalve als het gaat om specifieke salarisperioden en specifieke salarisrekeningen), backloginformatie of activa van derden onder beheer.

Rapportering naar aanleiding van opdrachten inzake comfort letters

118 Een comfort letter bestaat uit een inleiding, een sectie met daarin een verwijzing naar de controle en beoordelingswerkzaamheden, een sectie over de werkzaamheden die voor de begeleidende bank zijn uitgevoerd en de resultaten daarvan, en een sectie met betrekking tot de beperkingen in het gebruik van de comfort letter.

119 De comfort letter wordt gewoonlijk gedateerd op of kort voor de datum van het prospectus. **In de comfort letter dient te worden vermeld dat de beschreven procedures op de sluitingsdatum zijn beëindigd en dat de daaropvolgende periode tot de dagtekening van de brief niet wordt bestreken door die werkzaamheden.**

120 Soms wordt om een aanvullende comfort letter verzocht (een zogenaamde ‘bring-down letter’) die op of kort voor de sluitingsdatum (de datum waarop de uitgevende entiteit of de verkoper de waardepapieren aan de leden van de begeleidende bank overhandigt in ruil voor de prijs van het aanbod) moet worden gedateerd. **De accountant dient de uitgevoerde werkzaamheden dan voort te zetten tot de sluitingsdatum.** Een dergelijke aanvullende comfort letter heeft uitsluitend betrekking op de meest recentelijk aangepaste informatie in het prospectus.

121 De accountant adresseert de comfort letter gewoonlijk aan de klant en de begeleidende bank of, indien er meer dan één begeleidende bank is, aan de vertegenwoordiger van de begeleidende bank (de ‘lead manager’).

122 **Ter verkrijging van een basis voor zijn bevindingen in de comfort letter dient de accountant in de inleiding van die comfort letter te verwijzen naar zijn accountantsverklaring met betrekking tot de financiële overzichten en de daarmee verband houdende toelichtingen zoals die in het prospectus zijn opgenomen. De accountant dient zijn accountantsverklaring(en) niet te herhalen in de comfort letter.**

123 **Indien een accountantsverklaring afwijkt van de standaardverklaring (bijvoorbeeld een verklaring met beperking of als er een toelichtende paragraaf is opgenomen), dient de accountant dat te vermelden in de inleiding van de comfort letter en uit te leggen wat de aard van de aanpassing inhoudt.**

124 **Indien een accountantsverklaring afwijkt van de ongekwalificeerde verklaring en in de comfort letter beperkte mate van zekerheid moet worden verschaft met betrekking tot niet gecontroleerde tussentijdse financiële informatie waarnaar in het prospectus verwezen wordt, dient de accountant na te gaan welke gevolgen de aanpassing (bijvoorbeeld de verklaring met beperking of de toelichtende paragraaf) heeft voor de te verstrekken beperkte mate van zekerheid en andere in de brief vermelde procedures.**

125 De paragraaf met de titel ‘Gecontroleerde/beoordeelde financiële informatie’ bevat een samenvatting van alle controle- en beoordelingswerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie die in het prospectus is opgenomen. Het kan hierbij onder andere gaan om controles op de financiële overzichten van de laatste drie boekjaren, een vergelijkende samenvatting van de verkorte balans en winst- en verliesrekening, tussentijdse cijfers, geaggregeerde pro formacijfers, winstprognoses, etc. Er wordt verder vermeld op welke datum de accountant zijn werkzaamheden heeft afgesloten (sluitingsdatum). Op die wijze kan de begeleidende bank nagaan welke in het prospectus opgenomen informatie door de accountant is gecontroleerd. Ten slotte wordt de strekking van de verklaring uiteengezet. **Indien de verklaring geen goedkeurende verklaring is en/of een vrijwillig- dan wel verplicht toelichtende paragraaf (emphasis of matter / other matter) bevat, dient de accountant de strekking ervan toe te lichten, met inbegrip van de tekst van de bevindingenparagraaf of de vrijwillig- dan wel verplicht toelichtende paragraaf. Hij dient verder te overwegen een meer gedetailleerde uitleg te geven.**

126 **De accountant dient in de sectie ‘Overeengekomen specifieke werkzaamheden’ een omschrijving te geven van de overeengekomen specifieke werkzaamheden die hij voor de begeleidende bank heeft uitgevoerd, alsook van de bevindingen van die werkzaamheden. Deze bevat ook de reikwijdte van de uitgevoerde werkzaamheden en de beperkingen van het uitgevoerde werk. In aanvulling hierop dient de accountant aan te geven dat het aan de begeleidende bank is om de reikwijdte van de werkzaamheden te bepalen.**

De activiteiten die de begeleidende bank de accountant vraagt uit te voeren zijn wat hun reikwijdte betreft beperkter dan de activiteiten die de begeleidende bank wordt geacht uit te voeren in de context van zijn onderzoeksplicht. De werkzaamheden kunnen ruwweg in twee groepen worden onderverdeeld en hebben te maken met ofwel aspecten die verband houden met gebeurtenissen ná de einddatum van de periode (datum van de balans) ofwel overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot de andere financiële informatie zoals die in het prospectus is opgenomen.

127 Comfort letters bevatten gewoonlijk een passage aangaande de onafhankelijkheid van de accountants.

128 Het is van belang dat de doelstelling en het bedoelde gebruik van een comfort letter goed worden begrepen. Een comfort letter heeft uitsluitend betekenis binnen de context van het onderzoek en de verificatieprocedures die de begeleidende bank (moet) uitvoeren, of laten uitvoeren, met betrekking tot de inhoud van het prospectus om in enigerlei vorm verweer te kunnen voeren bij mogelijke claims of procedures die op basis van de inhoud van het prospectus kunnen ontstaan. In de sectie 'Distributie van deze brief' geeft de accountant toestemming om de comfort letter voor dit doel te gebruiken en geeft hij tevens de beperkingen hierbij aan.

Werkzaamheden met betrekking tot bestuurdersverklaringen betreffende het werkkapitaal

129 In aanvulling op de paragrafen 5–16, worden in paragrafen 130–134 van deze Standaard grondslagen en essentiële werkzaamheden vastgesteld, en geven aanwijzingen voor het uitvoeren van en rapporteren over opdrachten met betrekking tot het van de zijde van de entiteit op te nemen werkkapitaaloverzicht. In dit overzicht geeft de entiteit aan dat het werkkapitaal naar haar oordeel toereikend is om aan haar huidige behoeften te voldoen of – indien dat niet het geval is – geeft zij aan hoe zij in het benodigde extra werkkapitaal denkt te voorzien (doorgaans 'verklaring betreffende het werkkapitaal' genoemd). De Prospectusrichtlijn schrijft voor dat in sommige gevallen in het prospectus een verklaring van de entiteit betreffende het werkkapitaal wordt opgenomen. Met werkkapitaal wordt bedoeld: het vermogen van de uitgevende entiteit om te beschikken over kasgeld en andere liquide middelen teneinde aan haar schulden te voldoen zodra deze betaalbaar worden. Voor de uitvoering van deze opdrachten wordt daarnaast verwezen naar Standaard 4400 *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie* en Standaard 5500 *Transactiegerelateerde adviesdiensten*.

De opdrachtvoorwaarden teneinde rapportage uit te brengen over een verklaring betreffende het werkkapitaaloverzicht

130 **De opdrachtbevestiging dient aan de uitgevende entiteit te worden geadresseerd.** Ook de leden van de begeleidende bank of de betrokken bank(en) (hieronder tezamen 'leden van de begeleidende bank' genoemd) kunnen als geadresseerden worden opgenomen.

131 De bepalingen voor deze opdrachtbevestiging kunnen afwijken van die welke worden gebruikt in de opdrachtbevestiging voor comfort letters.

132 **Voordat de accountant de opdracht aanvaardt, dient hij zich ervan te vergewissen dat de uitgevende entiteit bekend is met de uitgangspunten zoals die gelden voor het uitwerken van werkkapitaaloverzichten.**

Uitvoering van een opdracht om rapportage uit te brengen bij een werkkapitaaloverzicht

Aanwijzingen voor te volgen werkzaamheden

133 Hieronder staan procedures beschreven waar vaak om wordt verzocht. Een analyse van en commentaar op:

a. de projecties met betrekking tot het werkkapitaal;
b. de veronderstellingen waarop het bestuur die projecties baseert;
c. een beschrijving van de methoden en procedures die het bestuur heeft toegepast bij opstellen van die projecties (op basis van navraag bij het bestuur);
d. belangrijke karakteristieken en trends (geconsolideerd en per regio/land) die zich op bepaalde vlakken kunnen voordoen en die in de analyse betrokken moeten worden;
e. de bank en andere beschikbare faciliteiten, en de aan deze faciliteiten gestelde voorwaarden;
f. de gevoeligheid van de werkkapitaalprojecties voor de onderliggende aannames en schattingen;
g. de risicofactoren die bij deze werkkapitaalprojecties meespelen;
h. de geprojecteerde resultaten en balansrekeningen voor de relevante periode, met bijzondere aandacht voor kennelijke inbreuken op overeenkomsten met de nieuwe, voorgestelde of bestaande bankfaciliteiten van de Groep. Ook wordt bekeken hoe de aanwending van de cashmiddelen zich verhoudt tot de beschikbare faciliteiten;
i. de 'track record' van de entiteit als het gaat om verwachtingen met betrekking tot werkkapitaal.

Rapportering naar aanleiding van verklaringen inzake het werkkapitaal

134 Voor grondslagen en essentiële werkzaamheden voor rapportering wordt verwezen naar Standaard 4400 *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie* en/of Standaard 5500N *Transactiegerelateerde adviesdiensten*.

4400 Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie

Inleiding

1 Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, en omtrent de vorm en inhoud van het rapport dat de accountant in het kader van een dergelijke opdracht uitbrengt.

2 Deze Standaard is van toepassing op opdrachten aangaande financiële informatie. Deze Standaard kan echter eveneens nuttige aanwijzingen geven voor onderzoeken met betrekking tot niet-financiële informatie, vooropgesteld dat de accountant voldoende kennis bezit van het onderhavige object en er redelijke normen bestaan waarop de bevindingen kunnen worden gebaseerd. Aanwijzingen die in andere standaarden zijn opgenomen kunnen voor de accountant bij het toepassen van deze Standaard van dienst zijn.

3 Een opdracht tot het verrichten van specifieke werkzaamheden omvat veelal het uitvoeren van bepaalde werkzaamheden met betrekking tot afzonderlijke aspecten van financiële gegevens (bijvoorbeeld crediteuren, debiteuren, aankopen bij verbonden partijen en de verkopen en resultaten van een onderdeel van de entiteit), een deel van de financiële overzichten (bijvoorbeeld de balans) of zelfs een volledige set van financiële overzichten.

Doel van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden

4 Het doel van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is het door de accountant verrichten van die werkzaamheden die hij en de entiteit en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en het rapporteren over de feitelijke bevindingen.

5 Aangezien de accountant alleen maar verslag doet van de feitelijke bevindingen uit hoofde van de overeengekomen werkzaamheden wordt geen zekerheid verschaft. In plaats daarvan zullen de gebruikers van het rapport zich zelf een oordeel moeten vormen betreffende de werkzaamheden en bevindingen die door de accountant in het rapport zijn weergegeven en hun eigen conclusies moeten trekken uit de door de accountant verrichte werkzaamheden.

6 Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren.

Algemene uitgangspunten inzake een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden

7 **De accountant dient te voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de VGBA.** De beroepsregels stellen eisen aan de accountant ten aanzien van:

a. professionaliteit;
b. integriteit;
c. objectiviteit;
d. vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
e. vertrouwelijkheid.

Onafhankelijkheid is voor overeengekomen specifieke opdrachten geen vereiste, hoewel de voorwaarden voor de doelstelling van een opdracht als ook nationale voorschriften als eis kunnen stellen dat de accountant voldoet aan de bepalingen van onafhankelijkheid zoals die in de ViO zijn opgenomen. Ingeval de accountant niet onafhankelijk is wordt dit feit in het Rapport van feitelijke bevindingen opgenomen.

8 **De accountant dient de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden in overeenstemming met deze Standaard en met de voorwaarden van de opdracht uit te voeren.**

Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden

9 **De accountant dient er zeker van te zijn dat er met de vertegenwoordigers van de entiteit en, in het algemeen, met de belanghebbenden die een exemplaar van het rapport met de feitelijke bevindingen zullen ontvangen, duidelijk overeenstemming bestaat over de overeengekomen werkzaamheden en de voorwaarden van de opdracht.**

De onderwerpen die onder meer aan de orde komen zijn:

- de aard van de opdracht met inbegrip van het gegeven dat de werkzaamheden niet worden uitgevoerd in het kader van een controle- of een beoordelingsopdracht en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt;
- de omschreven doelstelling van de opdracht;

- de aanduiding van de financiële informatie waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden uitgevoerd zullen worden;
- de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren specifieke werkzaamheden;
- de te verwachten vorm van het rapport van feitelijke bevindingen;
- beperkingen in de verspreiding van het rapport met de feitelijke bevindingen. Indien een dergelijke beperking in strijd is met wettelijke voorschriften accepteert de accountant de opdracht niet.

10 Onder bepaalde omstandigheden, bijvoorbeeld als de te verrichten werkzaamheden zijn vastgesteld door een regelgevende instantie, vertegenwoordigers uit de bedrijfstak en vertegenwoordigers van het accountantsberoep, zal de accountant niet in de gelegenheid zijn om de werkzaamheden met alle partijen die het rapport zullen ontvangen te bespreken. In dergelijke situaties kan de accountant overwegen om bijvoorbeeld de uit te voeren werkzaamheden te bespreken met de meest aangewezen vertegenwoordigers van de betrokken partijen, of de van belang zijnde correspondentie van betrokken partijen te beoordelen of deze partijen een ontwerp toe te zenden van het soort rapport dat uitgebracht zal worden.

11 Het is zowel in het belang van de opdrachtgever als van de accountant dat de accountant de opdrachtgever een bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht doet toekomen. Door middel van de opdrachtbevestiging wordt de acceptatie van de opdracht door de accountant bevestigd. Tevens wordt met de opdrachtbevestiging beoogd misverstanden over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de omvang van de verantwoordelijkheid van de accountant en de wijze van rapportering te voorkomen.

12 De onderwerpen die onder meer in de opdrachtbevestiging worden opgenomen zijn:
- een opsomming van de uit te voeren werkzaamheden zoals die tussen partijen zijn overeengekomen;
- een bepaling dat de verspreiding van het rapport van feitelijke bevindingen beperkt is tot de belanghebbenden met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen.

Daarnaast kan de accountant overwegen om een ontwerp van een rapport met feitelijke bevindingen aan de opdrachtbevestiging bij te voegen.

Planning

13 **De accountant dient de werkzaamheden zodanig te plannen dat de opdracht doeltreffend wordt uitgevoerd.**

Documentatie

14 **De accountant dient datgene vast te leggen wat van belang is voor de onderbouwing van het rapport van feitelijke bevindingen en voor het aantonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze Standaard en de voorwaarden van de opdracht.**

Uit te voeren werkzaamheden en onderbouwing

15 **De accountant dient de overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren en de verkregen informatie als basis voor het rapport van feitelijke bevindingen te gebruiken.**

16 De werkzaamheden die in een opdracht van specifieke overeengekomen werkzaamheden worden toegepast kunnen bestaan uit:
- het inwinnen van inlichtingen en uitvoeren van cijferanalyse;
- het narekenen, vergelijken of andere accuratesse controles van administratieve bewerkingen;
- waarnemingen ter plaatse;
- verificatiewerkzaamheden;
- het verkrijgen van bevestigingen van derden.

Rapportering

17 Het rapport omtrent overeengekomen specifieke werkzaamheden moet voldoende gedetailleerd een beschrijving van het doel en van de overeengekomen werkzaamheden geven, teneinde de lezer in staat te stellen de aard en de reikwijdte van de uitgevoerde werkzaamheden te begrijpen.

18 **Het rapport van feitelijke bevindingen dient te bevatten:**
a. **opschrift;**
b. **geadresseerde (dit zal doorgaans de opdrachtgever zijn die de accountant heeft aangetrokken om de overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren);**
c. **identificatie van de specifieke financiële of niet-financiële informatie waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden toegepast zijn;**
d. **de vermelding dat de met de ontvanger overeengekomen werkzaamheden zijn uitgevoerd;**
e. **de vermelding dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig Standaard 4400, *Opdrachten tot***

het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;

f. **indien van toepassing, de vermelding dat de accountant niet onafhankelijk van de entiteit is;**
g. **de beschrijving van het doel waarvoor de overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn uitgevoerd;**
h. **de beschrijving van de uitgevoerde specifieke werkzaamheden;**
i. **de beschrijving van de feitelijke bevindingen van de accountant waaronder voldoende details van de gevonden fouten en afwijkingen;**
j. **de vermelding dat geen controle- of beoordelingsopdracht is uitgevoerd en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt;**
k. **de vermelding dat indien de accountant aanvullende werkzaamheden, een controle- of een beoordelingsopdracht zou hebben uitgevoerd, wellicht andere onderwerpen zouden zijn geconstateerd die voor rapportering in aanmerking zouden zijn gekomen;**
l. **de vermelding dat de verspreiding van het rapport is beperkt tot degenen met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen;**
m. **de mededeling (indien van toepassing) dat het rapport alleen betrekking heeft op de gespecificeerde elementen, posten, onderwerpen of de aangegeven financiële en niet-financiële informatie en dat het onderhavige financiële overzicht van de entiteit als geheel niet onder de reikwijdte van het rapport valt;**
n. **datum van het rapport;**
o. **adres van de accountant; en**
p. **ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk).**

Specifieke aspecten publieke sector

1 De verspreiding van het rapport in het kader van een opdracht binnen de publieke sector kan niet alleen beperkt zijn tot die partijen met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen, maar kan ook, onder andere op grond van de Wet Openbaarheid van Bestuur, beschikbaar moeten zijn voor een bredere kring van entiteiten of een breder publiek (bijvoorbeeld een parlementair onderzoek naar een specifieke entiteit binnen de publieke sector of departement).
2 Eveneens wordt opgemerkt dat de inhoud van mandaten binnen de publieke sector in zeer belangrijke mate kan variëren en derhalve voorzichtigheid in acht moet worden genomen bij het vaststellen of er sprake is van opdrachten, die daadwerkelijk ‘overeengekomen specifieke werkzaamheden’ betreffen of van opdrachten waarvan verwacht wordt dat zij als een controle van financiële informatie worden uitgevoerd, zoals een onderzoek naar doelmatigheid.

4410 Samenstellingsopdrachten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze standaard

1 Deze standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant[648]:
- wanneer deze de opdracht heeft gekregen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie zonder enige zekerheid over die historische financiële informatie te verkrijgen; en
- overeenkomstig deze standaard over de opdracht te rapporteren. (Zie Par. A1, A1A en A2)

2 Deze standaard *is gericht op* samenstellingsopdrachten[649] voor historische financiële informatie *waarbij*:
- *de standaard moet worden toegepast in het geval van het opstellen en presenteren van jaarrekeningen welke worden opgemaakt op grond van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek en van (andere) financiële overzichten;*
- *de standaard kan worden toegepast in het geval van het opstellen en presenteren van andere historische financiële informatiedan genoemd in de vorige bullet.*

Deze standaard kan ook worden toegepast, waar nodig aangepast, op samenstellingsopdrachten voor financiële informatie anders dan historische financiële informatie en op samenstellingsopdrachten voor niet-financiële informatie. (Zie Par. A3, A3A, A3B en A4)

2A *Deze standaard is niet van toepassing wanneer een accountant in het kader van zijn controle- of beoordelingsopdracht wordt gevraagd om een entiteit te ondersteunen bij het opstellen van historische financiële informatie. Het bovenstaande geldt alleen wanneer de accountant deze werkzaamheden zelf uitvoert of laat uitvoeren door een accountant werkzaam bij het Nederlandse deel van het netwerk dat de controle- of beoordelingsopdracht uitvoert (Zie Par. A3C).*

3 *Door bespreking met het management, of een andere opdrachtgevende partij verkrijgt een accountant inzicht in het beoogde gebruik en de verspreidingskring. Dit kan leiden tot de keuze om de standaard toe te passen bij historische financiële informatie, anders dan een financieel overzicht. De volgende factoren kunnen de accountant daarbij behulpzaam zijn:*
Of externe partijen, anders dan de beoogde gebruikers van de samengestelde historische financiële informatie, de accountant waarschijnlijk met de historische financiële informatie zullen associëren en er een risico bestaat dat het niveau van de betrokkenheid van de accountant bij de informatie verkeerd zou worden begrepen, bijvoorbeeld:
- indien de historische financiële informatie bedoeld is voor gebruik door partijen anders dan het management of de met governance belaste personen[1], of als deze kan worden verschaft aan, of verkregen door, partijen die niet de beoogde gebruikers van die informatie zijn;
- indien de naam van de accountant met de historische financiële informatie wordt geïdentificeerd. (Zie Par. A5)

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing

4 Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is de verantwoordelijkheid van het kantoor. Als een accountantskantoor samenstellingsopdrachten uitvoert, gelden de *Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (NVAK-aav)*[650]. In deze standaard zijn bepalingen over kwaliteitsbeheersing op het niveau van afzonderlijke samenstellingsopdrachten opgenomen. Hierbij is het uitgangspunt dat het kantoor onderworpen is aan de *NVAK-aav*. (Zie Par. A6, A7, A8, A9, A10 en A11)

De samenstellingsopdracht

5 Het management kan een accountant verzoeken om te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie van een entiteit. Voor gebruikers van historische financiële informatie is de waarde van een samenstellingsopdracht, in overeenstemming met deze standaard, gelegen in het toepassen van de deskundigheid van de accountant op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving. Daarnaast leeft de accountant gedrags- en beroepsregels na, waaronder relevante ethische voorschriften, en communiceert hij duidelijk over de aard en omvang van zijn betrokkenheid bij de samengestelde historische financiële informatie. (Zie Par. A12, A13, A14 en A15)

6 Een samenstellingsopdracht is geen assurance-opdracht. Van de accountant wordt derhalve bij een samenstellingsopdracht niet vereist om de nauwkeurigheid of de volledigheid van de door het

[648] Zie Definities, par. 17; wanneer een term voor het eerst voorkomt vóór paragraaf 17 wordt daarnaar verwezen.
[649] Zie Definities, par. 17; wanneer een term voor het eerst voorkomt vóór paragraaf 17 wordt daarnaar verwezen.
[650] NVAK-aav artikel 2.

management verschafte informatie voor het samenstellen te verifiëren, of anderszins onderbouwende informatie te verzamelen om een controleoordeel of een beoordelingsconclusie over het opstellen van de historische financiële informatie tot uitdrukking te brengen.

7 Het management blijft verantwoordelijk voor de historische financiële informatie en voor de basis waarop deze is opgesteld en gepresenteerd. Die verantwoordelijkheid omvat het toepassen door het management van oordeelsvormingen die voor het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie zijn vereist, inclusief de selectie en toepassing van passende grondslagen voor financiële verslaggeving en, waar nodig, het ontwikkelen van redelijke schattingen. (Zie Par. A12 en A13)

8 Deze standaard legt het management of de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Het uitgangspunt voor een opdracht die overeenkomstig deze standaard wordt uitgevoerd, is dat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen bepaalde verantwoordelijkheden hebben aanvaard die fundamenteel zijn voor de uitvoering van de samenstellingsopdracht. (Zie Par. A12 en A13)

9 Historische financiële informatie die het onderwerp is van een samenstellingsopdracht kan voor diverse doeleinden zijn vereist, waaronder:
   a. het naleven van verplichte vereisten inzake periodieke financiële verslaggeving die in wet- of regelgeving zijn vastgesteld; of
   b. voor doeleinden die niet gerelateerd zijn aan verplichte financiële verslaggeving onder relevante wet- of regelgeving, bijvoorbeeld historische financiële informatie:
      - die is opgesteld voor het management of de met governance belaste personen op een basis die voor hun specifieke doeleinden geschikt is (zoals het opstellen van historische financiële informatie voor intern gebruik);
      - in de vorm van periodieke financiële verslaggeving die voor externe partijen onder een contract of andere vorm van overeenkomst wordt uitgevoerd (zoals historische financiële informatie die aan een financierende instantie wordt verschaft om de toekenning of voortzetting van financiële bijdrage te ondersteunen);
      - voor doeleinden in verband met een transactie, bijvoorbeeld om een transactie waarbij de eigendomsstructuur of financieringsstructuur van de entiteit verandert, te ondersteunen (zoals een fusie of een overname).

10 Verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen gebruikt worden om historische financiële informatie op te stellen en te presenteren. Dit kan variëren van eenvoudige door de entiteit gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving tot vastgestelde verslaggevingsstandaarden. Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management wordt gehanteerd om de historische financiële informatie op te stellen en te presenteren, zal afhankelijk zijn van de aard van de entiteit en het beoogde gebruik van de historische financiële informatie. (Zie Par. A16, A17 en A18)

Autoriteit van deze standaard

11 Deze standaard bevat de doelstellingen van de accountant bij het opvolgen van de standaard die de context bieden waarin de vereisten van deze standaard zijn vastgesteld. Zij zijn bedoeld de accountant te ondersteunen bij het begrijpen van wat nodig is om te bereiken in een samenstellingsopdracht.

12 Deze standaard bevat vereisten die erop gericht zijn om de accountant in staat te stellen de vermelde doelstelling te halen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord ‘dienen’ (in: ‘iets dienen te doen’).

13 Daarnaast bevat deze standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die relevante context bieden voor een goed inzicht in de standaard.

14 De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten bieden verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren ervan. Hoewel dergelijke leidraden op zichzelf geen vereiste opleggen, zijn ze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten. De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten kunnen tevens achtergrondinformatie verschaffen betreffende aangelegenheden die in deze standaard worden behandeld en die ondersteunen bij het toepassen van de vereisten.

Ingangsdatum

15 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de Slotbepalingen.

Doelstellingen

16 De doelstellingen van de accountant bij een samenstellingsopdracht onder deze standaard zijn om:
   a. deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving toe te passen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische

financiële informatie in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving op basis van informatie die door het management wordt verschaft; en
b. in overeenstemming met de vereisten van deze standaard te rapporteren.

Definities

17 De begrippenlijst[651] omvat de termen die in deze standaard worden gedefinieerd en omvat tevens beschrijvingen van andere termen uit deze Standaard als hulpmiddel bij een consistente toepassing en interpretatie. In het kader van deze standaard hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen:
a. *accountant* – Een accountant die de samenstellingsopdracht uitvoert. De term omvat de opdrachtpartner of andere leden van het opdrachtteam, of, naar gelang van toepassing, het kantoor. Wanneer deze standaard uitdrukkelijk bedoelt dat een vereiste of verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner moet worden vervuld, wordt de term 'opdrachtpartner' in plaats van de term 'accountant' gebruikt. 'Opdrachtpartner' en 'kantoor' moeten worden gelezen als verwijzende naar de termen die in de publieke sector als het equivalent daarvan worden gebruikt, wanneer dit relevant is.
b. *afwijking* – Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in de historische financiële informatie, en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die voor dat item vereist is opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude. Ingeval de historische financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel bevatten afwijkingen ook aanpassingen van de bedragen, rubriceringen, presentaties of toelichtingen die, naar de oordeelsvorming van de accountant, noodzakelijk zijn opdat de historische financiële informatie in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormt dan wel een getrouw beeld geeft;
c. *de met governance belaste personen – De persoon (personen) of organisatie(s), (bijvoorbeeld een trustee van een vennootschap), met verantwoordelijkheid voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de entiteit en op de verantwoordingsplicht van de entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel behoren tot de met governance belaste personen, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governanceorgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder; (Zie Par.A12)*
d. *financiële overzichten – Een gestructureerde weergave van historische financiële informatie, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, bedoeld om de economische middelen of verplichtingen die een entiteit op een zeker tijdstip heeft, of de veranderingen die zich daarin over een tijdsperiode hebben voorgedaan, in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving te communiceren. De daarop betrekking hebbende toelichtingen omvatten gewoonlijk een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. De term 'financiële overzichten' verwijst gewoonlijk naar een complete set financiële overzichten zoals vastgelegd door de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar kan ook verwijzen naar één enkel financieel overzicht;(Zie Par. A3A)*
e. *historische financiële informatie – Informatie betreffende een specifieke entiteit die in financiële termen is uitgedrukt, in eerste instantie ontleend is aan het administratieve systeem van die entiteit en betrekking heeft op economische gebeurtenissen die in verslagperioden in het verleden hebben plaatsgevonden of op economische situaties of omstandigheden die zich op bepaalde momenten in het verleden hebben voorgedaan; (Zie Par. A3A)*
f. *management – De persoon (personen) met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of alle met governance belaste personen tot het management, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan of een eigenaar-bestuurder; (Zie Par. A12)*
g. *opdrachtpartner* – De partner of andere persoon binnen het kantoor die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de rapportage die namens het kantoor wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend;
h. *opdrachtteam* – Alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle door het kantoor of een kantoor dat tot een netwerk behoort ingehuurde personen, die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren. Uitgesloten zijn dus door het kantoor dan wel door een kantoor dat tot het netwerk behoort ingeschakelde externe deskundigen;

[651] Zie begrippenlijst

i. *publicatiestukken – Een jaarrekening die openbaar wordt gemaakt op grond van artikel 2:394 BW, niet zijnde de inrichtingsjaarrekening;*
j. *relevante ethische voorschriften* – Ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam onderworpen is wanneer dit samenstellingsopdrachten uitvoert en die gewoonlijk uit de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA) bestaan, samen met nationale vereisten die stringenter zijn; (Zie Par. A21)
k. *samenstellingsopdracht* – Een opdracht waarbij een accountant deskundigheid inzake administratieve verwerking en financiële verslaggeving toepast om:

- het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie van een entiteit in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving; en
- hierover te rapporteren zoals dat door deze standaard wordt vereist. In deze standaard worden in deze context de woorden ‘samenstellen’, ‘het samenstellen’ en ‘samengesteld’ gebruikt.

l. *van toepassing zijnd(e) stelsel inzake financiële verslaggeving* – Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management en, in voorkomend geval, door de met governance belaste personen wordt gehanteerd bij het opstellen van de historische financiële informatie, dat aanvaardbaar is in het licht van de aard van de entiteit en de doelstelling van die historische financiële informatie, dan wel dat op grond van wet- of regelgeving is vereist. (Zie Par. A30, A31 en A32)

Vereisten

Het uitvoeren van een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard

18 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen.

Het naleven van relevante vereisten

19 De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze standaard tenzij een bepaalde vereiste voor de samenstellingsopdracht niet relevant is, bijvoorbeeld als de omstandigheden aangegeven in de vereiste niet van toepassing zijn in de opdracht.
20 De accountant dient geen naleving van deze standaard te vermelden tenzij de accountant alle vereisten van deze standaard heeft nageleefd die voor de samenstellingsopdracht relevant zijn.

Ethische voorschriften

21 De accountant dient relevante ethische voorschriften na te leven. (Zie Par. A19, A20 en A21)

Professionele oordeelsvorming

22 De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij het uitvoeren van een samenstellingsopdracht. (Zie Par. A22, A23 en A24)

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

23 De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor:
a. de algehele kwaliteit van iedere samenstellingsopdracht die aan die opdrachtpartner is toegewezen; en
b. het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor, door: (Zie Par. A25).
   1. het volgen van passende procedures met betrekking tot de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en opdrachten; (Zie Par. A26)
   2. zich ervan te vergewissen dat het opdrachtteam collectief over de passende competentie en capaciteiten beschikt om de samenstellingsopdracht uit te voeren;
   3. het alert zijn op aanwijzingen van het niet-naleven van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam, en het bepalen van de passende actie als er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd; (Zie Par. A27)
   4. de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen; en
   5. het nemen van de verantwoordelijkheid voor het onderhouden van geschikte opdrachtdocumentatie.

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Continuering van cliëntrelaties, opdrachtaanvaarding en het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden

24 De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden tenzij de accountant de opdrachtvoorwaarden met het management, of een andere opdrachtgevende partij, overeen is gekomen, inclusief:
- a. het beoogde gebruik en de verspreiding van de historische financiële informatie en eventuele beperkingen betreffende het gebruik of de verspreiding ervan; (Zie Par. A20, A28 en A29, A32 en A33)
- b. identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; (Zie Par. A20, A30, A31, A32 en A33)
- c. de doelstelling en reikwijdte van de samenstellingsopdracht; (Zie Par. A20)
- d. de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het vereiste om relevante ethische voorschriften na te leven; (Zie Par. A20)
- e. de verantwoordelijkheden van het management voor: (Zie Par. A34, A35 en A36)
  1. de historische financiële informatie, en voor het opstellen en presenteren daarvan, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat aanvaardbaar is gelet op het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers;
  2. de nauwkeurigheid en de volledigheid van de vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management worden verschaft voor de samenstellingsopdracht; en
  3. oordeelsvormingen die bij het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie nodig zijn, inclusief die waarvoor de accountant in de loop van de samenstellingsopdracht ondersteuning kan bieden; (Zie Par. A22)
- f. de verwachte vorm en inhoud van de samenstellingsverklaring.

25 De accountant dient, voorafgaand aan het uitvoeren van de opdracht, de overeengekomen opdrachtvoorwaarden in een opdrachtbevestiging of andere schriftelijke overeenkomst vast te leggen. (Zie Par. A37, A38 en A39)

Doorlopende opdrachten

26 Voor doorlopende samenstellingsopdrachten dient de accountant te evalueren of omstandigheden, inclusief veranderingen in de overwegingen inzake de opdrachtaanvaarding, vereisen dat de opdrachtvoorwaarden worden herzien. Tevens evalueert hij of het nodig is om het management te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden. (Zie Par. A40)

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

27 De accountant dient met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, tijdens de samenstellingsopdracht tijdig aangelegenheden betreffende de samenstellingsopdracht te communiceren. Dit betreft de aangelegenheden die, op grond van professionele oordeelsvorming van de accountant, belangrijk genoeg zijn om de aandacht van het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te verdienen. (Zie Par. A41)

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant

28 De accountant dient voldoende inzicht in de volgende aangelegenheden te verwerven om de samenstellingsopdracht te kunnen uitvoeren: (Zie Par. A42, A43 en A44)
- a. de activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en administratieve vastleggingen van de entiteit; en
- b. het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de toepassing hiervan in de sector van de entiteit.

Het samenstellen van historische financiële informatie

29 De accountant dient de historische financiële informatie samen te stellen door gebruik te maken van vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen die door het management worden verschaft.

30 Als de accountant in de loop van het samenstellen van de historische financiële informatie ondersteuning voor significante oordeelsvormingen heeft geboden, dient hij deze te bespreken met het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen. (Zie Par. A45)

31 Voorafgaand aan de afronding van de samenstellingsopdracht dient de accountant de samengestelde historische financiële informatie te lezen in het licht van het inzicht van de accountant in de activiteiten van de entiteit, en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie Par. A46)

32 Indien de accountant zich gedurende de samenstellingsopdracht ervan bewust wordt dat de vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, die door het management worden verschaft niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn – *waaronder vermoede fraude of het vermoede niet-naleven van wet- en regelgeving* -, dient de accountant dat onder de aandacht van het management te brengen. Hij dient ook om de aanvullende of gecorrigeerde informatie te verzoeken.

33 Indien de accountant niet in staat is om de opdracht te voltooien omdat het management geen vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, verschaft zoals was verzocht, dan dient de accountant de opdracht terug te geven. Hij dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor teruggave. (Zie Par. A52)

34 Indien de accountant zich er tijdens het verloop van de opdracht van bewust wordt dat:

a. de samengestelde historische financiële informatie niet op adequate wijze het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving beschrijft of daarnaar verwijst; (Zie Par. A47)
b. aanpassingen aan de samengestelde historische financiële informatie vereist zijn zodat de historische financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat; of (Zie Par. A48, A49 en A50)
c. de samengestelde historische financiële informatie op andere wijze misleidend is – *waaronder vermoede fraude of het vermoede niet-naleven van wet- en regelgeving* –, (Zie Par. A51)

dan dient de accountant de geschikte aanpassingen aan het management voor te stellen.

35 Indien het management weigert, of het de accountant niet toestaat de voorgestelde aanpassingen aan de samengestelde historische financiële informatie aan te brengen, dient de accountant de opdracht terug te geven. Hij dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor de teruggave. (Zie Par. A52)

36 Indien teruggave van de opdracht niet mogelijk is, dient de accountant te bepalen welke professionele en wettelijke verantwoordelijkheden in de omstandigheden van toepassing zijn.

37 De accountant dient een erkenning van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te verkrijgen dat het de verantwoordelijkheid heeft genomen voor de definitieve versie van de samengestelde historische financiële informatie. (Zie Par. A62)

Documentatie

38 De accountant dient het volgende in de opdrachtdocumentatie op te nemen: (Zie Par. A53, A54 en A55)

a. significante aangelegenheden die zich tijdens de samenstellingsopdracht voordoen en hoe de accountant hiermee is omgegaan;
b. een aansluiting van de samengestelde historische financiële informatie op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management is verschaft; en
c. een kopie van de definitieve versie van de samengestelde historische financiële informatie waarvoor het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hun verantwoordelijkheid hebben erkend, en de samenstellingsverklaring. (Zie Par. A62)

De samenstellingsverklaring

39 Een belangrijk doel van de samenstellingsverklaring is het duidelijk communiceren van de aard van de samenstellingsopdracht en de rol en de verantwoordelijkheden van de accountant tijdens de opdracht. De samenstellingsverklaring is geen middel om een oordeel of een conclusie over de historische financiële informatie tot uitdrukking te brengen, in welke vorm dan ook.

40 De samenstellingsverklaring die voor de samenstellingsopdracht wordt uitgebracht dient schriftelijk te zijn en dient de volgende elementen te omvatten: (Zie Par. A56, A57, A61 en A63)

a. de titel van de verklaring;
b. de geadresseerde(n), zoals door de opdrachtvoorwaarden wordt vereist; (Zie Par. A58)
c. een vermelding dat de accountant de historische financiële informatie heeft samengesteld op basis van de informatie die door het management is verschaft;
d. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen met betrekking tot de samenstellingsopdracht en met betrekking tot de historische financiële informatie;
e. identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien er een stelsel voor bijzondere doeleinden wordt gehanteerd, een beschrijving van of een verwijzing naar de beschrijving van dat stelsel voor bijzondere doeleinden in de historische financiële informatie;

f. identificatie van de historische financiële informatie, inclusief de titel van ieder element van de historische financiële informatie indien deze meer dan één element bevat, en vermelding van de datum van de historische financiële informatie of de verslagperiode waarop de historische financiële informatie betrekking heeft;
g. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant bij het samenstellen van de historische financiële informatie, waaronder dat de opdracht overeenkomstig deze standaard is uitgevoerd en dat de accountant relevante ethische voorschriften heeft nageleefd;
h. een beschrijving van wat een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard inhoudt;
i. uitleg dat van de accountant niet vereist wordt de kwaliteit of de volledigheid van de informatie die door het management ten behoeve van de samenstelling wordt verschaft, te verifiëren; (Zie Par. A61A)
j. indien de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel voor bijzondere doeleinden, een toelichtende paragraaf die: (Zie Par. A59, A60 en A61)
   1. het doel beschrijft waarvoor, en, indien nodig, de beoogde gebruikers voor wie, de historische financiële informatie is opgesteld, of een verwijzing naar een toelichting in de historische financiële informatie bevat die deze informatie toelicht; en
   2. de aandacht van de lezers van de verklaring vestigt op het feit dat de historische financiële informatie overeenkomstig een stelsel voor bijzondere doeleinden is opgesteld en dat als gevolg daarvan de informatie mogelijk niet voor andere doeleinden geschikt is;
k. de datum van de samenstellingsverklaring;
l. de handtekening van de accountant; en
m. het adres van de accountant.

41 De accountant dient de verklaring te dateren op de datum waarop de accountant de samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard heeft voltooid. (Zie Par. A62)

Uitzondering op de rapporteringsvereiste bij publicatiestukken

41A *In het geval van publicatiestukken kan toepassing van de paragrafen 40 en 41 achterwege blijven.* (Zie Par. A56)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze standaard

Algemene overwegingen (Zie Par. 1)

A1 In een samenstellingsopdracht waar de opdrachtgevende partij een andere partij is dan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, kan deze standaard worden toegepast en voor zover nodig aangepast.

A1A *Deze standaard is van toepassing op een accountant, waaronder een intern- of overheidsaccountant, die op grond van een overeenkomst van opdracht specifiek het samenstellen van historische financiële informatie is overeengekomen;*
Deze standaard is niet gericht op een accountant die uit hoofde van zijn functie verantwoordelijk is voor de totstandkoming van historische financiële informatie voor de entiteit waarbij hij werkzaam is dan wel waaraan hij is verbonden. Een dergelijke functie kan worden uitgevoerd op grond van een arbeidsovereenkomst, benoeming of opdracht.
Voorbeelden hiervan zijn:
- *een accountant die in een dienstverband werkzaam is als controller;*
- *een accountant die werkzaam is als penningmeester van een vereniging of stichting;*
- *een accountant die op een tijdelijke basis werkzaam is als hoofd financiële administratie, controller of in een vergelijkbare functie en de resultaten van zijn werkzaamheden presenteert onder de naam van de entiteit van zijn opdrachtgever.*

A2 De betrokkenheid van een accountant bij diensten of activiteiten in het kader van ondersteuning van het management van een entiteit bij het opstellen en het presenteren van de historische financiële informatie van de entiteit kan vele vormen aannemen. Wanneer de accountant de opdracht heeft gekregen om onder deze standaard een entiteit dergelijke diensten of activiteiten te verschaffen, wordt de associatie van de accountant met de historische financiële informatie gecommuniceerd door de samenstellingsverklaring, in de vorm die door deze standaard is vereist. De samenstellingsverklaring van de accountant bevat de expliciete bewering van de accountant dat hij deze standaard naleeft.

Het toepassingsgebied van de standaard (Zie Par. 2)

A3 Deze standaard heeft betrekking op opdrachten waar de accountant het management ondersteunt bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie.

Verplichte toepassing

Een samenstellingsopdracht houdt onder meer in het toepassen van de deskundigheid van de accountant op het gebied van financiële verslaggeving. Dit kenmerk komt vooral tot uiting bij het opstellen en presenteren van financiële overzichten. Om een goede beroepsuitoefening op een belangrijk deskundigheidsgebied van accountants te bevorderen, is deze standaard verplicht gesteld in het geval van opstellen en presenteren van financiële overzichten.

Vrijwillige toepassing

Bij het tot stand brengen van andere vormen van historische financiële informatie kan de accountant vrijwillig besluiten om deze standaard toe te passen.

Deze standaard mag ook worden toegepast, voor zover nodig aangepast, wanneer de accountant de opdracht heeft gekregen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van andere dan historische financiële informatie. Voorbeelden zijn:

- pro forma financiële informatie;
- toekomstgerichte financiële informatie, inclusief budgetten of prognoses.

Deze standaard heeft geen betrekking op eventuele activiteiten voorafgaand aan het samenstellen van (financiële) informatie van de entiteit.

Zie bijlage 'Stroomschema toepassingsgebied Standaard 4410'.

Gebruik van de termen 'financiële overzichten' en 'historische financiële informatie' (Zie Par. 2, 17(d), 17(e)

A3A *Financiële overzichten vormen een onderdeel van historische financiële informatie.*

Toelichtingen

Een kenmerkend verschil tussen financiële overzichten en andere historische financiële informatie dan financiële overzichten zijn de toelichtingen. De toelichtingen omvatten gewoonlijk een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere, tekstuele of cijfermatige, toelichtingen (zoals in een jaarrekening). In deze standaard wordt onder toelichtingen niet verstaan enkel cijfermatige specificaties, zoals een verdere uitsplitsing of rubricering van de post algemene kosten.

Voorbeelden van financiële overzichten zijn onder meer:

- *bij een complete set van financiële overzichten:*
  - *een jaarrekening, bestaande uit een balans, een winst-en-verliesrekening en een toelichting;*
  - *een tussentijds overzicht met een toelichting dat gebaseerd is op het verslaggevingsstelsel van de jaarrekening.*

  Dit betreft een financiële verantwoording die sterk op een jaarrekening lijkt en om die reden niet of nauwelijks daarvan is te onderscheiden;
- *bij samengevatte financiële overzichten: publicatiestukken;*
- *bij een enkel financieel overzicht:*
  - *een balans met toelichting;*
  - *een winst-en-verliesrekening met toelichting;*
  - *een overzicht van ontvangsten en uitgaven met toelichting.*

Financiële overzichten kunnen zowel in hard copy als op elektronische wijze zijn uitgebracht.

Voorbeelden van andere historische financiële informatie dan een financieel overzicht zijn onder andere: een balans en/of winst-en-verliesrekening zonder toelichtingen, een debiteurenoverzicht zonder toelichting, een uitdraai van grootboekrekeningen of een saldibalans.

Belastingaangifte

Een belastingaangifte inclusief eventuele specificaties wordt in het kader van deze standaard niet aangemerkt als een financieel overzicht. Kenmerkend voor het opstellen van een belastingaangifte inclusief eventuele specificaties is dat de fiscale kennis leidend is: het toepassen van kennis op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving is daaraan ondergeschikt.

Indien sprake is van een bijlage bij de belastingaangifte gaat de accountant na of al dan niet sprake is van een financieel overzicht. Aan een belastingaangifte kunnen specificaties zijn toegevoegd ter rekenkundige of anderszins technische verduidelijking van (bedragen in) de aangifte. Indien de bijlage bij de aangifte echter kwalificeert als een 'financieel overzicht', is deze standaard hierop verplicht van toepassing. In dat geval is geen sprake meer van een specificatie bij de aangifte maar van een op zich zelf staande bijlage waarin een financieel overzicht is opgenomen.

Toepassing voor een aangifte 'IB-plus'

Zo komt het in de praktijk voor dat bij ondernemers (niet zijnde een rechtspersoon) aan de belastingaangifte een bijlage wordt toegevoegd om inzage te geven in de financiële positie van de ondernemer (een zogenaamde 'aangifte IB-plus'). Bijvoorbeeld:

- *in de bijlage bij de belastingaangifte is een jaarrekening opgenomen: in de bijlage is sprake van een financieel overzicht waarop Standaard 4410 verplicht van toepassing is;*
- *in de bijlage bij de belastingaangifte is een balans en/of een winst-en-verliesrekening zonder toelichting opgenomen: in de bijlage is geen sprake van financieel overzicht maar van een andere vorm van historische financiële informatie. De accountant hoeft de standaard niet toe te passen, dit mag wel.*

A3B *De betrokkenheid van een accountant bij het opstellen van een jaarrekening van een organisatie die is onderworpen aan de vereisten van BW2 is van zodanig belang dat dit los van de vraag of een dergelijke jaarrekening aan alle vereisten van een financieel overzicht voldoet het toepassen van deze Standaard rechtvaardigt.*

A3C *Het afgeven van een controle- of een beoordelingsverklaring en een samenstellingsverklaring door één kantoor of een ander onderdeel van het Nederlandse netwerk is maatschappelijk niet wenselijk en kan tot verwarring leiden. Bovendien worden de vereisten in het kader van de uitvoering van een samenstellingsopdracht inhoudelijk afgedekt door de standaarden voor controle- of beoordelingsopdrachten waardoor het verplicht toepassen van deze standaard maatschappelijk geen meerwaarde heeft.*

A4 Accountants kunnen tevens opdrachten aanvaarden om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van niet-financiële informatie, bijvoorbeeld emissieverslagen en kengetallen. In die omstandigheden kan de accountant deze standaard toepassen, voor zover noodzakelijk aangepast, als dat voor die soorten opdrachten relevant is.

Overwegingen die relevant zijn voor het toepassen van deze standaard (Zie Par. 3)

A5 *Door (vrijwillig) gebruik te maken van deze standaard, wordt de verantwoordelijkheid van de accountant ten opzichte van het management geregeld en wordt zijn betrokkenheid bij de samengestelde informatie duidelijk gemaakt bij de gebruikers in de vorm van een samenstellingsverklaring. Standaard 4410 is een hulpmiddel voor een accountant waarmee hij invulling kan geven aan de VGBA. Hij kan zo voorkomen dat zijn betrokkenheid bij bepaalde informatie door een ander verkeerd wordt begrepen dan wel onjuist wordt voorgesteld (het laatste is beschreven in artikel 10 van de VGBA).*

Een accountant stelt bijvoorbeeld een tussentijdse winst-en-verliesrekening op zonder toelichtingen. De opdrachtgever wil deze gebruiken voor een financieringsaanvraag bij potentiële geldschieters. Als de betrokkenheid van de accountant voor potentiële geldschieters zichtbaar is, bijvoorbeeld door het gebruik van zijn naam op de tussentijdse winst-en-verliesrekening, dan is het mogelijk dat zij een bepaalde waarde ontlenen aan de betrokkenheid van de accountant. In dat geval heeft het de voorkeur om door middel van een samenstellingsverklaring de wijze van betrokkenheid van de accountant bij de opdracht aan te geven.

Relatie met de NVAK-aav

A6 *De NVAK-aav behandelen onder meer de verantwoordelijkheid van het kantoor om de kwaliteit van aan assurance verwante opdrachten te beheersen, waaronder samenstellingsopdrachten. Daartoe stelt het kantoor een stelsel van kwaliteitsbeheersing vast voor aan assurance verwante opdrachten en onderhoudt dit.*

A7 Het doel van een stelsel van kwaliteitsbeheersing is om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat:

a. het kantoor en zijn personeel voldoen aan professionele standaarden en aan de eisen die door de van toepassing zijnde wet- en regelgeving zijn gesteld; en
b. de door het kantoor of opdrachtpartners uitgebrachte rapportages in de omstandigheden passend zijn.

A8 Een stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft betrekking op de volgende elementen:

- verantwoordelijkheid van de leiding voor de kwaliteit binnen het kantoor;
- relevante ethische voorschriften;
- aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- personeelsbeleid;
- het uitvoeren van de opdracht; en
- de monitoring van de opdracht.

Deze elementen zijn niet uitgewerkt in de NVAK-aav. De NVAK-aav zijn principle-based opgesteld, waarbij ervoor is gekozen om de principes op een zo hoog mogelijk niveau op te formuleren. Het wordt aan de voor implementatie verantwoordelijke accountants overgelaten om aan de principes verdere invulling te geven. Verondersteld is dat de aard en omvang van

accountantskantoren in de samenstellingspraktijk zodanig is dat een beperkte implementatie van de voornoemde elementen volstaat.

A9 Binnen de context van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid om kwaliteitsbeheersingsprocedures te implementeren die op de opdracht van toepassing zijn.

A10 Tenzij informatie die door het kantoor of andere partijen verstrekt wordt het tegendeel doet veronderstellen, mag het opdrachtteam steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor. Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor met betrekking tot:
- competentie van personeel door werving en formele training;
- het onderhouden van cliëntrelaties op grond van systemen voor aanvaarding en continuering ervan;
- het naleven van door wet- en regelgeving gestelde eisen door middel van het proces van monitoren.

Bij het overwegen van tekortkomingen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing die op de samenstellingsopdracht van invloed kunnen zijn, kan de opdrachtpartner rekening houden met eventuele maatregelen die het kantoor heeft genomen om de situatie te rectificeren en die de opdrachtpartner in de context van die samenstellingsopdracht voldoende acht.

A11 Een tekortkoming in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat:
- een specifieke samenstellingsopdracht niet in overeenstemming met de professionele standaarden en van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen was uitgevoerd; of
- de samenstellingsverklaring niet passend was.

De samenstellingsopdracht

Gebruik van de term ‘management’ en ‘de met governance belaste personen’ (Zie Par. 5, 7 en 8, 17(c), 17(f))

A12 De respectieve verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen zullen tussen rechtsgebieden en tussen soorten entiteiten verschillen. Deze verschillen beïnvloeden de manier waarop de accountant de vereisten van deze standaard toepast met betrekking tot het management of de met governance belaste personen. Derhalve is de zinsnede ‘management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen’ die op verschillende plekken in deze standaard wordt gebruikt, bedoeld om de accountant alert te maken op het feit dat verschillende omgevingen van entiteiten verschillende management- en governancestructuren en -regelingen kunnen hebben.

A13 Verschillende verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van historische financiële informatie en externe financiële verslaggeving vallen onder hetzij het management, hetzij de met governance belaste personen afhankelijk van factoren als:
- de middelen en structuur van de entiteit;
- de respectieve rollen van het management en de met governance belaste personen binnen de entiteit zoals in relevante wet- en regelgeving is uiteengezet, of, indien de entiteit niet gereguleerd is, in alle formele governance- of verantwoordelijkheidsregelingen die voor de entiteit zijn vastgesteld (bijvoorbeeld, zoals vastgelegd in contracten, statuten of ander soort oprichtingsdocument).

In veel kleine entiteiten is er vaak geen onderscheid in de rollen op het gebied van management en governance, of de met governance belaste personen van de entiteit kunnen ook betrokken zijn bij het managen van de entiteit. In de meeste andere gevallen, in het bijzonder in grotere entiteiten, is het management verantwoordelijk voor de uitvoering van de activiteiten van de entiteit en voor het rapporteren daarover, terwijl de met governance belaste personen toezicht houden op het management. In grotere entiteiten zullen de met governance belaste personen vaak de verantwoordelijkheid hebben of op zich nemen om de historische financiële informatie van de entiteit goed te keuren, in het bijzonder wanneer deze bedoeld is voor gebruik door externe partijen. In grote entiteiten wordt vaak een subgroep van de met governance belaste personen, zoals een auditcomité, met bepaalde toezichtverantwoordelijkheden belast.
In sommige rechtsgebieden is het opstellen van de financiële overzichten voor een entiteit in overeenstemming met een gespecificeerd stelsel de verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen, in andere rechtsgebieden is dit de verantwoordelijkheid van het management.

Betrokkenheid bij andere activiteiten met betrekking tot het opstellen en presenteren van historische financiële informatie (Zie Par. 5, 17(e))

A14 De uitvoering van een samenstellingsopdracht zal variëren afhankelijk van de omstandigheden

van de opdracht. In elk geval zal er sprake zijn van het ondersteunen van het management bij het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie van de entiteit in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Dit gebeurt op basis van informatie die door het management wordt verschaft. Bij sommige samenstellingsopdrachten kan het management de historische financiële informatie zelf al (*geheel of gedeeltelijk*) in een conceptversie of in een voorlopige vorm hebben opgesteld.

A15 Naast de samenstellingsopdracht kan een accountant ook de opdracht krijgen om namens het management bepaalde andere activiteiten te ondernemen. Zo kan de accountant worden verzocht om tevens de onderliggende administratieve gegevens te verzamelen, te rubriceren en samen te vatten in de vorm van administratieve vastleggingen tot en met de productie van een saldibalans. De saldibalans zou dan als de onderliggende informatie worden gebruikt waaruit de accountant de historische financiële informatie kan samenstellen die het onderwerp is van een samenstellingsopdracht die overeenkomstig deze standaard wordt uitgevoerd. Dit is vaak het geval bij kleinere entiteiten die niet beschikken over goed ontwikkelde administratieve systemen, of bij entiteiten die het opstellen van de administratie bij voorkeur aan externe dienstverleners uitbesteden. Deze standaard heeft geen betrekking op dergelijke aanvullende activiteiten die de accountant zou kunnen uitvoeren om het management in andere gebieden te ondersteunen, voorafgaand aan het samenstellen van de historische financiële informatie van de entiteit.

Stelsels inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 10)

A16 De historische financiële informatie kan zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is te voorzien in:
- de gemeenschappelijke behoefte aan historische financiële informatie van een grote groep gebruikers (d.w.z. een ‘stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden’); of
- de behoefte aan historische financiële informatie van specifieke gebruikers (d.w.z. een ‘stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden’).

De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten. In sommige gevallen kan er naar het stelsel inzake financiële verslaggeving worden verwezen als de ‘basis voor financiële verslaggeving’.

A17 Voorbeelden van veel gebruikte stelsels inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden omvatten:
- *vastgestelde nationale standaarden inzake financiële verslaggeving die van toepassing zijn op kleine en middelgrote entiteiten – bijvoorbeeld Titel 9 Boek 2 BW (inclusief fiscale grondslagen, toegestaan voor onder andere kleine rechtspersonen) en RJ-Richtlijnen,* en International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs);
- international Financial Reporting Standards (IFRS) en vastgestelde nationale standaarden inzake financiële verslaggeving die van toepassing zijn op oob’s[652].

A18 Voorbeelden van stelsels inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden die kunnen worden gebruikt, afhankelijk van het specifieke doel van de historische financiële informatie, omvatten:
- de fiscale grondslagen voor financiële verslaggeving die in een bepaald rechtsgebied worden gebruikt om de historische financiële informatie op te stellen om aan de verplichtingen inzake naleving van fiscale wet- en regelgeving te voldoen. *Deze situatie is te onderscheiden van het geval dat fiscale grondslagen worden gehanteerd (inclusief toelichtingen van verschillen tussen fiscale en actuele waarderingen) om te voldoen aan het stelsel voor algemene doeleinden in Titel 9 Boek 2 BW en dat is toegestaan voor kleine rechtspersonen*;
- voor entiteiten waarvan niet vereist wordt dat zij een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving gebruiken:
- grondslagen voor financiële verslaggeving die in de historische financiële informatie van een bepaalde entiteit worden gebruikt die geschikt zijn voor het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de omstandigheden van de entiteit (bijvoorbeeld, financiële verslaggeving op kasbasis met geselecteerde toerekeningen, zoals debiteuren en crediteuren, die leiden tot een balans en een winst-en-verliesrekening; of het gebruik van een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving dat is aangepast om te voldoen aan het specifieke doel waarvoor de historische financiële informatie is opgesteld);
- de financiële verslaggeving op kasbasis die leidt tot een overzicht van ontvangsten en uitgaven (bijvoorbeeld ten behoeve van het toewijzen van het kasoverschot aan de eigenaren van een gebouw; of om mutaties vast te leggen in de kleine kas van een club).

[652] In ISRS 4410 wordt gesproken over ‘publicly listed entities’, in Clarified ISAs over ‘listed entities’.

Ethische voorschriften (Zie Par. 21)

A19 De VGBA legt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast die accountants moeten naleven en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing van die beginselen. De fundamentele beginselen zijn:
a. professionaliteit;
b. integriteit;
c. objectiviteit;
d. vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
e. vertrouwelijkheid.
Bij het naleven van de VGBA is het vereist dat bedreigingen voor het door de accountant naleven van relevante ethische voorschriften worden geïdentificeerd en hierop op passende wijze wordt ingespeeld.

Ethische overwegingen met betrekking tot de associatie van de accountant met informatie (Zie Par. 21, 24(a)–(d))

A20 De VGBA[653] vereist van de accountant die betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is, dat hij:
- maatregelen neemt gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; dan wel
- aan deze informatie een mededeling toevoegt waarin hij de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers kenbaar maakt.

Indien dit niet mogelijk is distantieert de accountant zich van deze informatie. Deze eisen vormen een invulling van het fundamentele beginsel integriteit.

Onafhankelijkheid (Zie Par. 17(j), 21)

A21 De Verordening inzake de onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten is niet van toepassing op samenstellingsopdrachten.

Professionele oordeelsvorming (Zie Par. 22, 24(e)(iii))

A22 Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een samenstellingsopdracht. Dit is zo omdat de interpretatie van relevante ethische voorschriften en van de vereisten van deze standaard, en de behoefte aan weloverwogen beslissingen tijdens het uitvoeren van een samenstellingsopdracht, de toepassing van relevante kennis van en ervaring met de feiten en van de omstandigheden van de opdracht vereisen. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk, in het bijzonder wanneer bij de opdracht het management van de entiteit wordt ondersteund met betrekking tot het nemen van beslissingen over:
- de aanvaardbaarheid van het te gebruiken stelsel inzake financiële verslaggeving om de historische financiële informatie van de entiteit op te stellen en te presenteren, in het licht van het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers daarvan;
- het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waaronder:
  - de selectie van geschikte grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel;
  - de ontwikkeling van schattingen die nodig zijn voor de historische financiële informatie die onder dat stelsel moeten worden opgesteld en gepresenteerd; en
  - het opstellen en presenteren van historische financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Wanneer de accountant het management ondersteunt, is altijd het uitgangspunt dat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen inzicht hebben in de significante oordeelsvormingen die in de historische financiële informatie worden weerspiegeld en de verantwoordelijkheid voor die oordeelsvormingen op zich nemen.

A23 Professionele oordeelsvorming omvat het toepassen van relevante training, kennis en ervaring, in de context die door deze standaard en standaarden inzake verslaggeving en ethiek wordt geboden, bij het nemen van weloverwogen beslissingen over de te ondernemen acties die in de omstandigheden van de samenstellingsopdracht passend zijn.

A24 Het toepassen van professionele oordeelsvorming bij afzonderlijke opdrachten is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die bij de accountant bekend zijn tot aan de datum van de samenstellingsverklaring bij de opdracht, waaronder:

[653] *VGBA artikel 9.*

- kennis die is opgedaan bij de uitvoering van andere opdrachten die voor de entiteit zijn uitgevoerd, voor zover van toepassing (bijvoorbeeld fiscale dienstverlening);
- het inzicht van de accountant in de activiteiten van de entiteit, inclusief haar administratieve systeem, en in de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de sector waarin de entiteit werkzaam is;
- de mate waarin voor het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie het toepassen van oordeelsvorming door het management is vereist.

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht (Zie Par. 23(b))

A25 Bij het nemen van verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke opdracht, wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en passende signalen aan de andere leden van het opdrachtteam het belang van het bereiken van kwaliteit van de opdracht benadrukt door het volgende:

a. het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld;
b. het naleven van de van toepassing zijnde procedures van het kantoor met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; en
c. het uitbrengen van de samenstellingsverklaring overeenkomstig deze standaard.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en samenstellingsopdrachten (Zie Par. 23(b)(i))

A26 *In aansluiting op de NVAK-aav* wordt van het kantoor vereist om die informatie te verkrijgen die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk wordt geacht:

- alvorens een opdracht met een nieuwe cliënt te aanvaarden;
- ingeval er besloten wordt een bestaande opdracht wel of niet te continueren; alsmede
- wanneer het aanvaarden van een nieuwe opdracht van een bestaande cliënt wordt overwogen.

Informatie die de opdrachtpartner ondersteunt bij het bepalen of aanvaarding of continuering van cliëntrelaties en samenstellingsopdrachten passend is, kan informatie over de integriteit van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen en kernpersonen binnen het management en de met governance belaste personen omvatten. Als de opdrachtpartner redenen heeft om de integriteit van het management in zodanige mate in twijfel te trekken dat dit waarschijnlijk een goede uitvoering van de opdracht zal beïnvloeden, kan het niet passend zijn om de opdracht te aanvaarden.

Naleving van relevante ethische voorschriften bij het uitvoeren van de opdracht

A27 *In de NVAK-aav is opgenomen dat het kantoor zich inspant om ervoor te zorgen* dat het kantoor en het personeel de relevante ethische voorschriften naleven. In deze standaard zijn de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner met betrekking tot de naleving van relevante ethische voorschriften door het opdrachtteam uiteengezet.

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Het identificeren van het beoogd gebruik van de historische financiële informatie (Zie Par. 24(a))

A28 Het beoogd gebruik van de historische financiële informatie wordt geïdentificeerd door verwijzing naar van toepassing zijnde wet- of regelgeving, dan wel andere regelingen die met betrekking tot het verstrekken van historische financiële informatie van de entiteit zijn vastgesteld, waarbij rekening wordt gehouden met de behoeften aan historische financiële informatie van partijen binnen of buiten de entiteit die de beoogde gebruikers zijn. Voorbeelden zijn historische financiële informatie waarvan vereist is te worden verschaft door een entiteit in verband met het doen van transacties of van financieringsaanvragen met externe partijen zoals leveranciers, banken of andere verschaffers van financiering of financiële middelen.

A29 Het door de accountant identificeren van het beoogd gebruik van de historische financiële informatie betreft ook inzicht in factoren zoals het/de bijzondere doel(en) van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen of een andere opdrachtgevende partij waarin bedoeld is te voorzien door om de samenstellingsopdracht te verzoeken. Zo kan een instantie die financiële bijdragen toekent van de entiteit vereisen om historische financiële informatie te verschaffen die door een accountant is samengesteld om informatie over bepaalde aspecten van de activiteiten van een entiteit te verkrijgen. Deze historische financiële informatie wordt in een gespecificeerde vorm opgesteld, om het toekennen van een financiële bijdrage of het continueren van een bestaande financiële bijdrage te onderbouwen.

Identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 17(l), 24(b))

A30 Het besluit over het stelsel inzake financiële verslaggeving dat het management hanteert voor de historische financiële informatie wordt genomen in de context van het beoogde gebruik van de historische financiële informatie zoals is beschreven in de overeengekomen opdrachtvoorwaarden en de vereisten van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

A31 Hieronder staan voorbeelden van factoren die erop wijzen dat het relevant kan zijn om te overwegen of het stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is:

- de aard van de entiteit en de vraag of het een gereguleerde vorm betreft, of het bijvoorbeeld een onderneming met winstoogmerk, een entiteit in de publieke sector of een non-profit organisatie betreft;
- het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers. De historische financiële informatie zou bijvoorbeeld kunnen zijn bedoeld te worden gebruikt door een grote groep gebruikers, of kunnen worden gebruikt door het management of door bepaalde externe gebruikers in de context van een bepaald doel dat is gespecificeerd in de opdrachtvoorwaarden;
- de vraag of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt voorgeschreven of gespecificeerd, hetzij in van toepassing zijnde wet- of regelgeving, of in een contract of andere vorm van overeenkomst met een externe partij, of als onderdeel van regelingen inzake governance of verantwoordingsplicht die door de entiteit vrijwillig zijn gehanteerd;
- de aard en vorm van de historische financiële informatie (om) op te stellen en te presenteren onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld een volledige set van financiële overzichten, een enkel financieel overzicht of historische financiële informatie die is gepresenteerd in een andere opmaak die partijen van een contract zijn overeengekomen, of een andere vorm van overeenkomst.

Relevante factoren wanneer historische financiële informatie voor een bepaald doel is bedoeld (Zie Par. 24(a)–(b))

A32 De opdrachtgevende partij komt doorgaans met de beoogde gebruikers de aard en vorm van historische financiële informatie die is bedoeld voor een bepaald doel overeen, bijvoorbeeld zoals gespecificeerd onder de bepalingen van de financiële verslaggeving van een contract of een projectsubsidie of zoals noodzakelijk is om de transacties of activiteiten van de entiteit te onderbouwen. Het relevante contract kan het gebruik van een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving vereisen, zoals een stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden dat door een bevoegde of erkende instantie die standaarden vaststelt of dat door wet- en regelgeving is vastgesteld. Anderzijds kunnen de contractpartijen het gebruik van een stelsel voor algemene doeleinden met wijzigingen of aanpassingen overeenkomen die voorzien in hun specifieke behoeften. In dat geval kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de historische financiële informatie en in de samenstellingsverklaring worden beschreven als zijnde de bepalingen van de financiële verslaggeving van het gespecificeerde contract in plaats van met verwijzing naar het aangepaste stelsel inzake financiële verslaggeving. In dergelijke gevallen is het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een stelsel voor bijzondere doeleinden, ook al kan de samengestelde historische financiële informatie breder beschikbaar worden gesteld en van de accountant wordt vereist dat hij alle relevante rapporteringsvereisten van deze standaard naleeft.

A33 Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden is, wordt door deze standaard van de accountant vereist om eventuele beperkingen in het beoogde gebruik of in de verspreidingskring van de historische financiële informatie in de opdrachtbevestiging vast te leggen, en in de samenstellingsverklaring te vermelden dat de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, en derhalve mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden.

Verantwoordelijkheden van het management (Zie Par. 24(e))

A34 Onder deze standaard wordt van de accountant vereist om de overeenstemming van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te verkrijgen inzake de verantwoordelijkheden van het management met betrekking tot zowel de historische financiële informatie als de samenstellingsopdracht. De overeenstemming is een voorwaarde die voorafgaat aan de aanvaarding van de opdracht. In kleinere entiteiten kunnen het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen niet goed geïnformeerd zijn over wat die verantwoordelijkheden precies inhouden, inclusief die welke zich voordoen bij van toepassing zijnde wet- of regelgeving. Om de instemming van een geïnformeerd management

te verkrijgen, kan de accountant het noodzakelijk achten om die verantwoordelijkheden met het management te bespreken voorafgaand aan verkrijgen van de instemming van het management hierover.

A35 Indien het management zijn verantwoordelijkheden in de context van een samenstellingsopdracht niet erkent, is de accountant niet in staat om de opdracht uit te voeren, en is het voor de accountant niet passend om de opdracht te aanvaarden tenzij dit onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving is vereist. In omstandigheden waaronder het van de accountant niettemin vereist is om de opdracht te aanvaarden, kan de accountant het nodig achten om met het management te communiceren over het belang van deze aangelegenheden en de implicaties voor de opdracht.

A36 De accountant kan zich beroepen op het management om nauwkeurig, volledig en tijdig alle informatie te verschaffen die voor de samenstellingsopdracht relevant is. De vorm van de informatie die ten behoeve van de opdracht door het management is verschaft, zal in verschillende opdrachtomstandigheden verschillen. In grote lijnen zal dit vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie omvatten die relevant zijn voor de samenstelling van de historische financiële informatie, gebruikmakend van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De verschafte informatie kan bijvoorbeeld informatie bevatten over veronderstellingen van het management, bedoelingen of plannen. Deze liggen ten grondslag aan de ontwikkeling van schattingen die noodzakelijk zijn voor het samenstellen van de informatie onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst (Zie Par. 25)

A37 Het is in het belang van zowel het management, eventuele andere opdrachtgevende partijen, als de accountant, dat de accountant vóór het uitvoeren van de samenstellingsopdracht een opdrachtbevestiging verstuurt naar het management en, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partijen, om misverstanden met betrekking tot de samenstellingsopdracht te voorkomen. Een opdrachtbevestiging bevestigt de aanvaarding van de opdracht door de accountant en bevestigt aangelegenheden als:

- de doelstellingen en de reikwijdte van de opdracht, inclusief het begrip van de opdrachtpartijen dat de opdracht geen assurance-opdracht betreft;
- het beoogde gebruik en de beoogde verspreiding van de historische financiële informatie, en (voor zover van toepassing) eventuele beperkingen in het gebruik of de verspreiding ervan;
- de verantwoordelijkheden van het management met betrekking tot de samenstellingsopdracht;
- de omvang van de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het feit dat de accountant geen controleoordeel of een beoordelingsconclusie over de historische financiële informatie tot uitdrukking zal brengen;
- de vorm en inhoud van de verklaring die door de accountant voor de opdracht wordt uitgebracht.

Vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging

A38 De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging kan voor iedere opdracht verschillen. Naast de aangelegenheden die op grond van deze standaard worden vereist kan een opdrachtbevestiging een verwijzing maken naar bijvoorbeeld:

- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere accountants en deskundigen bij bepaalde aspecten van de samenstellingsopdracht;
- afspraken die in het geval van een eerste opdracht moeten worden gemaakt met de eventuele voorgaande accountant;
- de mogelijkheid dat aan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen wordt verzocht om bepaalde informatie of uitleg die tijdens de opdracht mondeling is overgebracht aan de accountant schriftelijk te bevestigen;
- eigendom van de informatie die voor de doeleinden van de samenstellingsopdracht wordt gebruikt, daarbij onderscheid makend tussen documenten en informatie van de entiteit die voor de opdracht wordt verschaft en de opdrachtdocumentatie van de accountant, daarbij rekening houdend met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving;
- een verzoek aan het management, en een eventuele andere opdrachtgevende partij, om de ontvangst van de opdrachtbevestiging te erkennen en in te stemmen met de opdrachtvoorwaarden die daarin zijn uiteengezet.

Voorbeeld van een opdrachtbevestiging

A39 Een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een samenstellingsopdracht wordt in HRA deel 3 opgenomen.

Doorlopende opdrachten (Zie Par. 26)

A40 De accountant kan beslissen om niet iedere verslagperiode een nieuwe opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen er echter op duiden dat het passend is om de voorwaarden van de samenstellingsopdracht te herzien, of om het management of, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partij, te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden:
- elke indicatie dat het management of, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partij, de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale opdrachtvoorwaarde;
- een recente wijziging in het senior management van de entiteit;
- een significante wijziging in de eigendom van de entiteit;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in door wet-of regelgeving gestelde eisen die invloed hebben op de entiteit;
- een wijziging in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen (Zie Par. 27)

A41 De geschikte timing voor communicatie zal afhankelijk zijn van de omstandigheden van de samenstellingsopdracht. Relevante omstandigheden omvatten de significantie en aard van de aangelegenheid en elke verwachte te ondernemen actie door het management of de met governance belaste personen. Het kan bijvoorbeeld passend zijn om een significante moeilijkheid die zich tijdens de opdracht heeft voorgedaan zo snel mogelijk te communiceren indien het management of de met governance belaste personen in staat zijn om de accountant te ondersteunen bij het verhelpen van de moeilijkheid.

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant (Zie Par. 28)

A42 Het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en vastleggingen van de entiteit, is een voortdurend proces dat gedurende de samenstellingsopdracht plaatsvindt. Het inzicht geeft een referentiekader waarbinnen de accountant professionele oordeelsvorming toepast bij het samenstellen van de historische financiële informatie.

A43 De omvang van het inzicht dat de accountant heeft of dat hij over de activiteiten van de entiteit verwerft, is minder dan waarover het management beschikt. Het is gericht op het niveau dat voor de accountant voldoende is om onder de opdrachtvoorwaarden de historische financiële informatie te kunnen samenstellen.

A44 Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving omvatten:
- de omvang en complexiteit van de entiteit en haar activiteiten;
- de complexiteit van het stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de verplichtingen of vereisten inzake de financiële verslaggeving van de entiteit, de vraag of deze onder van toepassing zijnde wet- en regelgeving, onder de bepalingen van een contract of andere vorm van overeenkomst met derden, of in de context van vrijwillige regelingen inzake financiële verslaggeving bestaan;
- het niveau van ontwikkeling van de management- en governancestructuur van de entiteit met betrekking tot management van en toezicht op de vastleggingen en financiële verslaggevingssystemen van de entiteit die het opstellen van de historische financiële informatie van de entiteit ondersteunen;
- het niveau van ontwikkeling en complexiteit van de systemen voor de administratie en financiële verslaggeving van de entiteit en daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen;
- de aard van de activa, passiva, opbrengsten en kosten van de entiteit.

Het samenstellen van de historische financiële informatie

Significante oordeelsvormingen (Zie Par. 30)

A45 Bij sommige samenstellingsopdrachten biedt de accountant geen ondersteuning aan het management bij significante oordeelsvormingen. Bij andere opdrachten kan de accountant bijvoorbeeld dergelijke ondersteuning bieden met betrekking tot een vereiste schatting of door het management te ondersteunen bij het overwegen van passende grondslagen voor financiële verslaggeving. Waar ondersteuning geboden wordt, is het nodig te overleggen zodat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen inzicht hebben in

en hun verantwoordelijkheid nemen voor de significante oordeelsvormingen die in de historische financiële informatie zijn weerspiegeld.

Het lezen van de historische financiële informatie (Zie Par. 31)

A46 De accountant leest de historische financiële informatie ter ondersteuning bij het voldoen aan de ethische verplichtingen die voor de samenstellingsopdracht relevant zijn.

Het voorstellen van aanpassingen aan de historische financiële informatie

Verwijzing naar of beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 34(a))

A47 Er kunnen omstandigheden bestaan wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving is met significante afwijkingen daarvan. Indien de beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de samengestelde historische financiële informatie een verwijzing maakt naar het vastgestelde stelsel met significante afwijkingen, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant in overweging neemt of de verwijzing naar het vastgestelde stelsel in de omstandigheden van de opdracht misleidend is.

Aanpassingen voor afwijkingen van materieel belang en om te zorgen dat de informatie niet misleidend is (Zie Par. 34(b)–(c))

A48 Het overwegen van de materialiteit door de accountant vindt plaats binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving behandelen het concept van materialiteit binnen de context van het opstellen en het presenteren van historische financiële informatie. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen omschrijven, in het algemeen zetten zij uiteen dat:

- afwijkingen – *mede door vermoede fraude of het vermoede niet-naleven van wet- en regelgeving* – inclusief weglatingen, worden geacht van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de historische financiële informatie nemen;
- oordeelsvormingen over materialiteit worden gemaakt in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de aard of de omvang van een afwijking, dan wel door een combinatie van beide; en
- oordeelsvormingen over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de gebruikers van historische financiële informatie worden gebaseerd op een overweging van de gemeenschappelijke behoefte aan historische financiële informatie van gebruikers als groep beschouwd. Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften ver uiteen kunnen lopen, wordt niet in aanmerking genomen.

A49 Een uiteenzetting van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving – indien aanwezig – verschaft de accountant een referentiekader bij het inzicht in de materialiteit ten behoeve van de samenstellingsopdracht. Indien niet aanwezig voorzien de bovenstaande overwegingen de accountant van een referentiekader.

A50 De perceptie van de accountant ten aanzien van de behoeften van gebruikers van de historische financiële informatie beïnvloedt de visie van de accountant op materialiteit. In deze context is het redelijk voor de accountant om aan te nemen dat gebruikers:

- een redelijke kennis hebben van bedrijfs- en economische activiteiten, en van administratieve verwerking, en een bereidheid om de historische financiële informatie met een redelijke toewijding te bestuderen;
- begrijpen dat historische financiële informatie is opgesteld en gepresenteerd rekening houdend met materialiteitsniveaus;
- de onzekerheden herkennen die inherent zijn aan de bepaling van bedragen die gebaseerd zijn op het gebruik van schattingen, oordeelsvormingen en het in overweging nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
- redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de historische financiële informatie.

A51 Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan als uitgangspunt bevatten dat de historische financiële informatie is opgesteld op basis van continuïteit. Indien de accountant zich ervan bewust wordt dat er onzekerheden bestaan met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan de accountant, in voorkomend geval een meer passende presentatie onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorstellen of passende toelichtingen voorstellen met betrekking tot de mogelijk-

heid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, om dat stelsel na te leven en om te voorkomen dat de historische financiële informatie misleidend is.

Omstandigheden die van de accountant vereisen dat hij de opdracht teruggeeft (Zie Par. 33 en 35)

A52 In omstandigheden die zijn aangegeven in de vereisten van deze standaard en waarbij het noodzakelijk is om de opdracht terug te geven, verschaft de verantwoordelijkheid om het management en de met governance belaste personen op de hoogte te stellen van de redenen voor teruggave, de gelegenheid om de ethische verplichtingen van de accountant uit te leggen.

Documentatie (Zie Par. 38)

A53 De documentatie die door deze standaard wordt vereist dient een aantal doelen, waaronder de volgende:
- het verschaffen van een vastlegging van aangelegenheden die voor toekomstige samenstellingsopdrachten relevant zullen blijven;
- het opdrachtteam in staat te stellen, waar van toepassing, verantwoording af te leggen voor zijn werk, inclusief het vastleggen van het voltooien van de opdracht.

A54 De accountant kan tevens overwegen of hij een kopie van de saldibalans van de entiteit, een samenvatting van significante vastleggingen of andere informatie die de accountant heeft gebruikt om de samenstelling uit te voeren, in de opdrachtdocumentatie op te nemen.

A55 De accountant legt vast hoe de samengestelde historische financiële informatie aansluit op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en andere informatie die door het management zijn verschaft ten behoeve van de samenstellingsopdracht. Hij kan hierbij bijvoorbeeld een schema bijhouden dat de aansluiting laat zien van de rekeningsaldi in het grootboek van de entiteit met de samengestelde historische financiële informatie, inclusief aanpassingen via journaalposten of andere aanpassingen in de historische financiële informatie die de accountant met het management in de loop van de opdracht is overeengekomen.

De samenstellingsverklaring (Zie Par. 40 en 41A)

A56 De schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen die zijn uitgebracht in hard copy als verklaringen die op elektronische wijze zijn uitgebracht.
Het uitbrengen van een samenstellingsverklaring maakt onderdeel uit van een samenstellingsopdracht. De enige uitzondering hierop is een samenstellingsverklaring bij publicatiestukken: bij die samenstellingsopdracht, uit te voeren in overeenstemming met deze standaard, mag een samenstellingsverklaring achterwege blijven. Ingeval van een wettelijke controle wordt bij publicatiestukken op grond van Titel 9 Boek 2 BW een controleverklaring vereist. Vooralsnog lijkt in het maatschappelijk verkeer geen behoefte te zijn aan een samenstellingsverklaring bij publicatiestukken.

A57 De accountant kan ervan op de hoogte zijn dat de samengestelde historische financiële informatie en de samenstellingsverklaring zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarrapport. Hij kan dan overwegen, indien de presentatievorm dit toelaat, de nummers van de pagina's waarop de historische financiële informatie wordt gepresenteerd te vermelden. Dit ondersteunt de gebruikers om de historische financiële informatie te identificeren waarop de samenstellingsverklaring betrekking heeft.

Geadresseerden van de verklaring (Zie Par. 40(b))

A58 In wet- of regelgeving kan worden gespecificeerd aan wie de samenstellingsverklaring te adresseren in het specifieke rechtsgebied. De samenstellingsverklaring wordt doorgaans geadresseerd aan de partij die de accountant de opdracht heeft gegeven, gewoonlijk het management van de entiteit.

Historische financiële informatie die is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden (Zie Par. 40 (j))

A59 Indien de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, is het onder deze standaard vereist dat de samenstellingsverklaring de aandacht van de lezers van de verklaring vestigt op het stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden dat in de historische financiële informatie wordt gebruikt. Tevens is het vereist om te vermelden dat de historische financiële informatie derhalve mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden. Dit kan worden aangevuld door een additionele clausule die de verspreiding of het gebruik, of beide, van de samenstellingsverklaring aan alleen de beoogde gebruikers beperkt.

A60 Historische financiële informatie die is opgesteld voor een bepaald doel kan door andere partijen dan de beoogde gebruikers worden verkregen die de informatie zouden willen gebruiken voor andere doeleinden dan die waarvoor de informatie bedoeld was. Zo kan een regelgever of toezichthouder van bepaalde entiteiten vereisen dat zij financiële overzichten verschaffen die zijn opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, en dat die financiële overzichten openbaar zijn. Het feit dat die financiële overzichten ook beschikbaar zijn voor andere partijen dan de beoogde gebruikers houdt niet in dat deze financiële overzichten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden zouden worden. De vermeldingen van de accountant die moeten worden opgenomen in de samenstellingsverklaring zijn noodzakelijk om de aandacht van de lezers te vestigen op het feit dat de financiële overzichten zijn opgesteld onder een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden en derhalve mogelijk niet geschikt zijn voor andere doeleinden.

Beperking in gebruik en verspreiding van de samenstellingsverklaring (Zie Par. 40)

A61 De accountant kan het passend achten om erop te wijzen dat de samenstellingsverklaring slechts is bestemd voor de specifieke gebruikers van de historische financiële informatie. Afhankelijk van de wet- of regelgeving van het bepaalde rechtsgebied kan dit worden bereikt door een beperking in de verspreiding van de samenstellingsverklaring of het gebruik hiervan, of beide, aan alleen de beoogde gebruikers.

Facultatief vermelden dat geen controle- of beoordelingsverklaring wordt verstrekt

A61A *De vereisten met betrekking tot de in de verklaring op te nemen elementen staan er borg voor dat op een deugdelijke wijze wordt toegelicht wat de opdrachtgever en eventuele andere lezers van de verklaring mogen verwachten van de accountant bij een samenstelopdracht. Er geldt dan ook geen vereiste voor de accountant om in zijn verklaring tot uitdrukking te brengen dat er geen sprake is van een controle- of beoordelingsverklaring. Accountants kunnen een dergelijke zinsnede wel opnemen, bijvoorbeeld om convergentie te bereiken binnen een internationaal netwerk.*

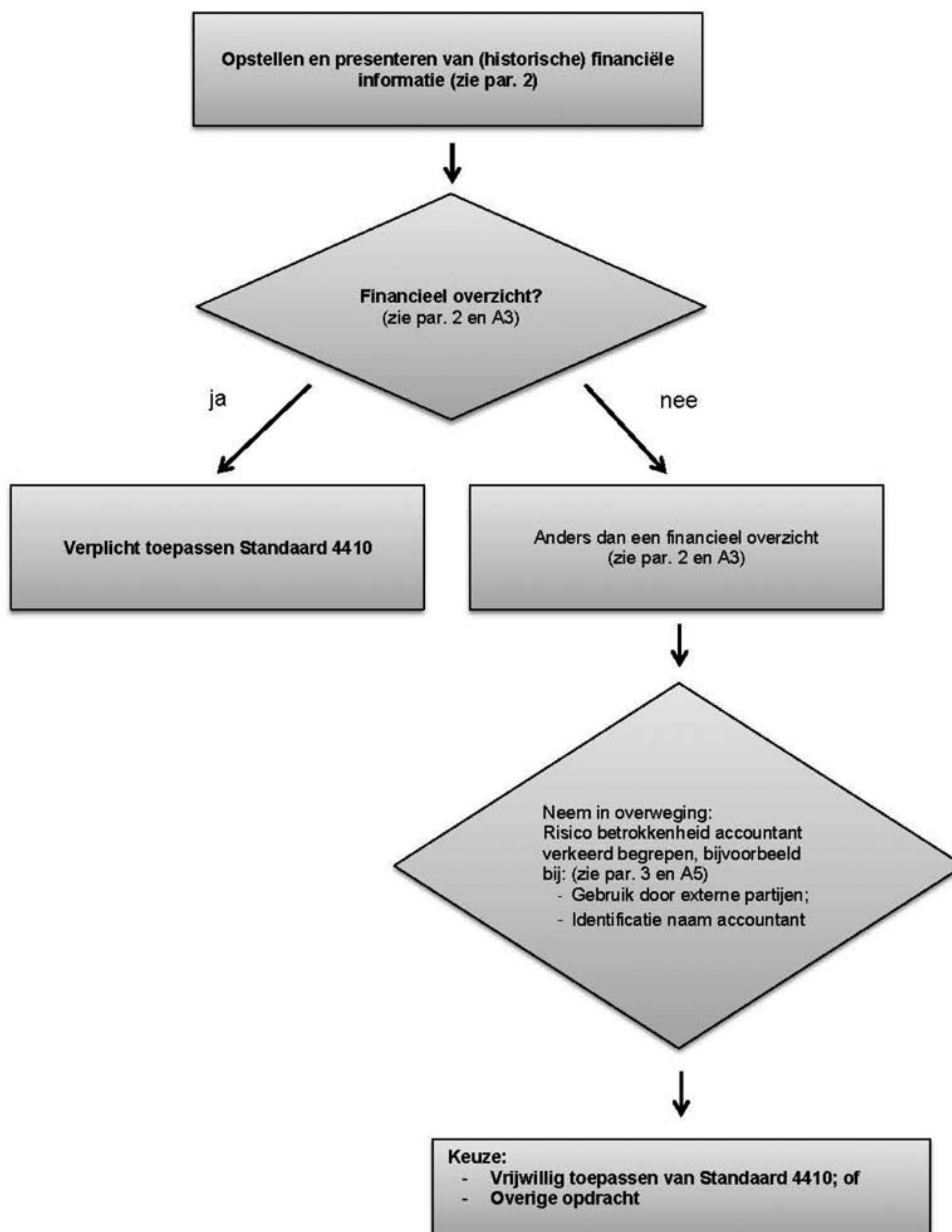
Het voltooien van de samenstellingsopdracht en het dateren van de samenstellingsverklaring (Zie Par. 37, 38 en 41)

A62 Het proces dat binnen de entiteit bestaat voor het vaststellen van de historische financiële informatie door het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen is voor de accountant een relevante overweging bij het voltooien van de samenstellingsopdracht. Afhankelijk van de aard en het doel van de historische financiële informatie kan er een vastgesteld goedkeuringsproces bestaan waarbij van het management of de met governance belaste personen wordt vereist dat zij dit volgen, of waarbij dat wordt voorgeschreven in van toepassing zijnde wet- en regelgeving, voor het opstellen en afronden van historische financiële informatie of financiële overzichten van de entiteit.

Voorbeelden van rapporten (Zie Par. 40)

A63 HRA deel 3 bevat voorbeelden van samenstellingsverklaringen waarin de vereiste elementen van de verklaring zijn opgenomen.

Bijlage: stroomschema toepassingsgebied Standaard 4410 (Zie Par. 2, 3, A3 en A5)



5500N Transactiegerelateerde adviesdiensten

Inleiding

1 Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten.

2 Bij opdrachten tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten levert de beroepsbeoefenaar adviesdiensten met betrekking tot een voorgenomen transactie van een opdrachtgever, in het algemeen met een derde partij. Voorbeelden van transacties zijn: kapitaalmarkttransacties, uitgifte/verkoop of koop van aandelen, overname of verkoop van ondernemingen of onderdelen daarvan, het verstrekken of ontvangen van financieringen, herfinancieringen, securisaties, fusies, allianties en soortgelijke activiteiten.

3 Transactiegerelateerde adviesdiensten zijn geen assurance-opdrachten en geen aan assurance verwante opdrachten. Informatie verkregen ten behoeve van het adviesproces wordt niet gecontroleerd of beoordeeld als bedoeld in het Stramien voor Assurance-opdrachten.

4 De opdracht tot uitvoering van een transactiegerelateerde adviesdienst kan samenlopen met werkzaamheden met een assurance-karakter als bedoeld in het Stramien voor Assurance-opdrachten. **In de opdrachtbevestiging en in de schriftelijke rapportage dient de accountant werkzaamheden met een assurance-karakter duidelijk te scheiden van adviesdiensten.** In de opdrachtbrief door ten minste gebruik te maken van afzonderlijke paragrafen en in de rapportage door het gebruik van afzonderlijke secties.

5 Een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten kan elementen bevatten die voldoen aan de definitie van assurance-opdrachten, maar hoeft daarmee niet te voldoen aan de vereisten van de Standaarden zolang voor de oordelen, standpunten of uitspraken waaraan een gebruiker zekerheid zou kunnen ontlenen, elk van de onderstaande punten geldt:
   a. deze oordelen, standpunten of uitspraken zijn slechts van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht;
   b. het gebruik van elk schriftelijk rapport dat wordt verstrekt, is uitdrukkelijk beperkt tot personen die hiervoor geautoriseerd zijn op grond van een overeenkomst tussen de opdrachtgever en de beroepsbeoefenaar (geautoriseerde gebruikers) De geautoriseerde gebruikers worden geïndentificeerd in het rapport of worden geïdentificeerd in een specifieke overeenkomst;
   c. op grond van een schriftelijke afspraak met de geautoriseerde gebruikers is de opdracht niet bedoeld als een assurance-opdracht; en
   d. de opdracht wordt in het rapport van de beroepsbeoefenaar niet aangemerkt als een assurance-opdracht.

6 Bij opdrachten tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten maakt de beroepsbeoefenaar gebruik van zijn vaktechnische vaardigheden, opleiding, ervaring, kennis van het adviesproces en zijn waarnemingen tijdens de door hem uitgevoerde adviesdiensten.

7 Het adviesproces is een analytisch proces, dat bestaat uit (een combinatie van) activiteiten onder andere met betrekking tot:
   a. het bepalen van de doelstelling van de opdracht;
   b. het verzamelen, analyseren en interpreteren van de voor de transactie relevante informatie;
   c. het definiëren van risico's en mogelijkheden;
   d. het evalueren van alternatieven;
   e. het ontwikkelen van aanbevelingen inclusief een advies over de te nemen stappen;
   f. het communiceren van de uitkomsten, en soms implementatie en follow-up.

Doel van de opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerdeadviesdiensten

8 Het primaire doel van een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten is het ondersteunen van de geautoriseerde gebruiker bij aspecten van het besluitvormingsproces inzake een voorgenomen transactie. Met de opdrachtgever kunnen ook andere transactie-ondersteunende diensten worden overeengekomen.

9 Voorbeelden van transactiegerelateerde adviesdiensten zijn:
   a. transactie-evaluatie of due diligence ondersteuning, al dan niet geïnitieerd door de verkoper, uitgebreid of beperkt van opzet;
   b. assistentie bij het opstellen en analyseren van waarderingsmodellen of prognoses;
   c. bedrijfswaarderingen, inclusief conclusies met betrekking tot waarden;
   d. het ondersteunen bij het ontwikkelen van een businessplan;
   e. assistentie bij het opstellen of het analyseren van koop- of verkoopcontracten met name gericht op afrekeningmechanismen of op specifieke boekhoudkundige aspecten met betrekking tot garanties;
   f. assistentie bij openbare biedingen;
   g. assistentie van een verkoper of verkrijger van financiering bij het verstrekken van informatie

aan kopers of financiers en advisering omtrent optimalisatie van dit proces (opstellen Informatie Memoranda, opzetten datarooms);
h. strategische en commerciële analyses;
i. ondersteunen bij onderhandelingen;
j. assistentie bij herfinancieringen en herstructureringen; en
k. advisering inzake en begeleiden van integratieprocessen.

Een transactiegerelateerde adviesopdracht omvat niet een oordeel over de vraag of een voorgenomen transactie voldoet aan de door geautoriseerde gebruikers gestelde criteria, of de beslissing om al dan niet een transactie voort te zetten. De verantwoordelijkheid voor deze afwegingen berust uitsluitend bij de geautoriseerde gebruikers.

Algemene uitgangspunten inzake een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten

10 **Indien een cliënt, waarvoor de accountantspraktijk de wettelijke controle van de financiële overzichten uitvoert, tevens een opdracht verstrekt tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten, dient deze laatstgenoemde opdracht eerst te worden geaccepteerd na overleg met de voor de wettelijke controle verantwoordelijke accountant.**

11 **De beroepsbeoefenaar dient de opdracht tot het verlenen van een transactiegerelateerde adviesdienst in overeenstemming met deze Standaard en met de overeengekomen voorwaarden van de opdracht uit te voeren.** De reikwijdte van de te verrichten werkzaamheden kan tijdens de uitvoering ervan worden aangepast conform de paragrafen 20 en 25 van deze Standaard.

12 **De beroepsbeoefenaar dient te voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA).** De hierin opgenomen regels stellen eisen aan de accountant ten aanzien van:
a. professionaliteit;
b. integriteit;
c. objectiviteit;
d. vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
e. vertrouwelijkheid.

13 Bij het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten vertegenwoordigt de beroepsbeoefenaar het bijzondere belang van de cliënt tenzij het tegendeel uitdrukkelijk wordt vermeld. Ondanks het vertegenwoordigen van een bijzonder belang blijft de eis van objectiviteit (Zie artikel 11 VGBA) onverkort van kracht.

14 Het bijzondere belang van een verkrijgende partij (koper, financier) is tegengesteld aan het belang van de aandeelhouders van de doelonderneming (‘target’). Als gevolg van reeds eerder of simultaan door de beroepsbeoefenaar in opdracht van target uitgevoerde werkzaamheden kan met betrekking tot de beroepsbeoefenaar belast met de transactiegerelateerde dienstverlening ten behoeve van koper, de schijn van beperking van de onafhankelijkheid ontstaan: ‘conflicterend belang’. Het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten is in de situatie van schijn van conflicterende belangen alleen toegestaan met instemming van betrokken partijen. Indien deze instemming wordt verkregen, overweegt de beroepsbeoefenaar de toepassing van de waarborgen in artikel 16.

15 Indien meerdere partijen afzonderlijk een potentiële verkrijging van de doelonderneming (‘target’) overwegen bestaat tussen de potentiële verkrijgende partijen onderling een concurrerend belang. Indien de beroepsbeoefenaar meerdere cliënten vertegenwoordigt, die een concurrerend belang hebben, draagt de beroepsbeoefenaar zorg voor adequate waarborgen om de bedreigingen daarvan tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Deze bestaan ten minste uit:
a. het informeren van de cliënt over mogelijke concurrerende belangen of over de activiteiten die een concurrerend belang zouden kunnen vormen in algemene zin. (Daar het verstrekken van namen van cliënten op zichzelf reeds een schending van de geheimhoudingsplicht kan betekenen, dient dit te worden vermeden);
b. het inzetten van onafhankelijke serviceteams.

16 De beroepsbeoefenaar overweegt de noodzaak van toepassing van onder andere de volgende nadere waarborgen:
a. procedures die voorkomen dat anderen, werkzaam voor dezelfde beroepsbeoefenaar toegang kunnen krijgen tot vertrouwelijke informatie. Deze procedures kunnen bestaan uit fysiek scheiden van opdrachtteams en beveiliging van informatie tegen ongeautoriseerde toegang;
b. duidelijke richtlijnen aan het opdrachtteam met betrekking tot de beveiliging en de geheimhouding van gegevens;
c. ondertekening van een geheimhoudingsverklaring door alle bij de dienstverlening betrokken medewerkers;
d. periodieke beoordeling door een collega van de beroepsbeoefenaar, die bij geen van de desbetreffende cliënten en opdrachten is betrokken, van de juiste toepassing van de waarborgen.

Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden

17 **De beroepsbeoefenaar dient met de opdrachtgever overeenstemming te bereiken over de doelstelling van de te verrichten werkzaamheden en de opdrachtvoorwaarden.** Veelal bestaat vooraf onduidelijkheid ten aanzien van de aard, detaillering en kwaliteit van de ter beschikking gestelde informatie. De omschrijving van de uit te voeren adviesdiensten kan derhalve globaal van aard zijn.

18 **De overeenstemming dient schriftelijk te worden vastgelegd.** Het is in het belang zowel van de opdrachtgever als van de beroepsbeoefenaar dat de beroepsbeoefenaar de opdrachtgever een bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht doet toekomen. De opdrachtbevestiging beoogt misverstanden te voorkomen over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de omvang van de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar en de wijze van rapportering.

19 **De onderwerpen die in de opdrachtbevestiging worden opgenomen dienen minimaal de volgende elementen te bevatten**:

a. **de aard van de transactiegerelateerde adviesdienst, met referentie aan deze Standaard, conform welke de werkzaamheden worden uitgevoerd;**
b. **het feit dat de adviesdiensten niet worden uitgevoerd in het kader van een assuranceopdracht en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt omtrent de getrouwheid van de informatie;**
c. **indien van toepassing, beperkingen in de onafhankelijkheid van de netwerkorganisatie ten opzichte van (belanghebbenden in) de doelonderneming ('target');**
d. **het optreden als partijdeskundige;**
e. **de overeengekomen doelstelling van de adviesopdracht;**
f. **de verantwoordelijkheid van de opdrachtgever voor het vaststellen van de informatiebehoefte en de noodzakelijke ondersteuning;**
g. **de aard en omvang van de verwachte uit te voeren adviesdiensten, of een overzicht van het verwachte adviesproces;**
h. **het tijdstip van uitvoering en de basis voor de bepaling van het honorarium;**
i. **de te verwachten vorm van de rapportage, of indien van toepassing het ontbreken van een rapportage;**
j. **beperkingen in en condities met betrekking tot de verspreiding van het rapport;**
k. **eventuele tussentijdse aanpassing van de opdrachtbevestiging.**

20 Gedurende de dienstverlening of op grond van de resultaten daarvan kan de opdrachtgever verzoeken om aanvullende informatie of ondersteuning. **Belangrijke veranderingen in de oorspronkelijke aard en omvang van de opdracht gedurende het onderzoek dienen schriftelijk te worden vastgelegd in een gewijzigde of aanvullende opdrachtbevestiging of in de rapportage.** Het is aan de opdrachtgever en andere gebruikers (zie Par. 27) om de toereikendheid van de overeengekomen werkzaamheden te beoordelen.

Planning

21 **De beroepsbeoefenaar dient de adviesdiensten zodanig te plannen dat de opdracht effectief wordt uitgevoerd.**

Documentatie

22 **De beroepsbeoefenaar dient datgene vast te leggen wat van belang is om aan te tonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze Standaard en met de voorwaarden van de opdracht.**

23 De inhoud van het (eventuele) rapport en alle over de dienstverlening gevoerde correspondentie vormen een wezenlijk onderdeel van de vastlegging van de werkzaamheden.

24 Het dossier wordt zodanig opgebouwd dat een beroepsbeoefenaar met ervaring op het gebied van transactiegerelateerde dienstverlening, die niet bij de opdracht betrokken is geweest, de zorgvuldigheid van de uitvoering van de adviesopdracht kan beoordelen. Adviezen gebaseerd op ervaring met transacties, kennis van relevante markten en risicofactoren in het algemeen behoeven geen gedetailleerde documentatie.

Uit te voeren werkzaamheden

25 De beroepsbeoefenaar voert de overeengekomen werkzaamheden uit rekening houdend met eventuele aanpassingen conform paragraaf 20.
De beroepsbeoefenaar licht de cliënt tijdig in indien uitvoering van deze werkzaamheden niet mogelijk blijkt.
De beroepsbeoefenaar voert op basis van zijn kennis en ervaring, waar mogelijk in overleg met de opdrachtgever, die werkzaamheden uit die naar zijn oordeel het door de opdrachtgever met de opdracht beoogde doel op effectieve wijze benaderen.

Rapportering

26 Gedurende de uitvoering van een adviesopdracht kan de beroepsbeoefenaar zowel schriftelijk als mondeling rapporteren en adviseren. De samenvatting van mondelinge adviezen worden in het dossier vastgelegd. Met name bij transacties waarvan het niet waarschijnlijk is dat die succesvol worden afgerond kan, in overleg met de opdrachtgever, worden besloten schriftelijke rapportages achterwege te laten. Ook lenen bepaalde vormen van adviesdiensten, zoals het opzetten van een dataroom, zich niet voor schriftelijke rapportages. **Voordat schriftelijk wordt gerapporteerd, dient een geaccordeerde opdrachtbevestiging van de opdrachtgever te zijn ontvangen.**

27 **Bij de schriftelijke rapportage dient de beroepsbeoefenaar de rapportage inzake een adviesopdracht op duidelijke wijze te onderscheiden van een assurance-rapport.** Om gebruikers niet in verwarring te brengen zal in een rapport dat geen assurance-rapport is bijvoorbeeld worden vermeden:

a. de indruk te wekken dat het rapport is opgesteld in overeenstemming met de Standaarden;
b. het opnemen van uitspraken of het gebruik van woorden zoals ‘assurance’, ‘controle’, ‘accountantsopinie’, ‘accountantsoordeel’ of ‘review’ in een zodanige context dat deze redelijkerwijs zouden kunnen worden opgevat als een conclusie die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria te versterken.

28 **Teneinde de gebruikers in staat te stellen de aard en omvang van de uitgevoerde adviesdiensten te beoordelen, dient, ingeval een schriftelijk rapport wordt uitgebracht, dit rapport mede te bevatten:**

a. **opschrift**;
b. **geadresseerde** (dit zal doorgaans de opdrachtgever zijn die de beroepsbeoefenaar heeft aangetrokken om de overeengekomen adviesdiensten uit te voeren);
c. **de beschrijving van het doel waarvoor de opdracht tot het verlenen van de transactiegerelateerde adviesdienst is uitgevoerd;**
d. **de vermelding dat de opdracht is uitgevoerd conform de voorwaarden van de opdracht en overeenkomstig de Standaard met betrekking tot transactiegerelateerde adviesdiensten;**
e. **een kopie van de opdrachtbevestiging of een samenvatting van de daarin opgenomen opdracht en eventuele belangrijke wijzigingen daarin;**
f. **de aard van de opdracht met inbegrip van het gegeven dat de adviesdiensten niet worden uitgevoerd in het kader van een assurance-opdracht en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt omtrent de getrouwheid van de informatie;**
g. **in de opdrachtbevestiging genoemde adviesdiensten die niet werden uitgevoerd onder opgaaf van redenen voor het niet uitvoeren daarvan;**
h. **een beschrijving van de bevindingen;**
i. **de vermelding van de beperkingen in en condities met betrekking tot de verspreiding van het rapport;**
j. **datum van het rapport;**
k. **naam en adres van de beroepsbeoefenaar.**

29 Het is de verantwoordelijkheid van de geautoriseerde gebruikers om te beoordelen of de uitgevoerde adviesdiensten in het perspectief van het geheel van hen ter beschikking staande informatie en hun risicoperceptie aan de door hen te stellen eisen voldoen en, indien gewenst, aanvullend onderzoek (te doen) uitvoeren. **De beroepsbeoefenaar dient zich te onthouden van een dergelijk oordeel.**

Verspreiding van het rapport

30 **Het is de beroepsbeoefenaar slechts toegestaan op verzoek van de opdrachtgever inzage in het rapport te verschaffen aan andere gebruikers, indien vooraf de voorwaarden voor inzage (waaronder in ieder geval begrepen een beperking van verdere verspreiding) met de opdrachtgever en met de andere gebruikers zijn overeengekomen en de gebruikers inzicht is gegeven in de omvang van de uitgevoerde adviesdiensten.**



Slotbepalingen NV COS

Overgangsrecht

1. Standaard 702N is niet van toepassing op een controle van financiële historische informatie waarvan
   a. de verslagperiode voor 15 december 2014 is of wordt gesloten; en
   b. de verklaring wordt gedateerd uiterlijk op 31 december 2016.
2. De Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden zoals deze zijn inwerking zijn getreden op 16 januari 2011 blijven van toepassing op een opdracht waarvan:
   a. de verslagperiode is gestart voor 15 december 2013; en
   b. de verklaring wordt gedateerd uiterlijk op 31 december 2016.
3. In aanvulling op het voorgaande lid hoeft Standaard 3420 niet te worden toegepast op een opdracht:
   a. die voor 1 januari 2014 is aanvaard; en
   b. waarvan de verklaring wordt gedateerd uiterlijk op 31 december 2016.
4. Standaarden 200 tot en met 810 van de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden zoals deze in werking zijn getreden op 1 juli 2007 blijven van toepassing op een opdracht waarvan:
   a. de verslagperiode voor 15 december 2010 is geëindigd; en
   b. de verklaring wordt gedateerd uiterlijk op 31 december 2016.
5. Standaard 3402 is niet van toepassing op een assurance-opdracht van een accountant van een serviceorganisatie waarvan:
   a. de verslagperiode eindigt vóór 15 juni 2011; en
   b. het assurance-rapport wordt gedateerd uiterlijk op 31 december 2016.
6. Standaard 3850N is niet van toepassing op een assurance- of overige opdracht waarvan:
   a. de prospectus is overeengekomen vóór 1 juli 2010; en
   b. de verklaring wordt gedateerd uiterlijk op 31 december 2016.

Intrekking

De NV COS met terugwerkende kracht in werking getreden op 1 januari 2015 worden ingetrokken.

Inwerkingtreding

Deze nadere voorschriften treden in werking op de eerste dag na publicatie in de Staatscourant en werken terug tot en met 1 april 2016.

Citeertitel

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als: Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden, bij afkorting NV COS.

Ondertekening van de regeling

De voorzitter